Einkommensteuerliche Folgen beim Tode des Inhabers einer Einzelfirma und des Gesellschafters einer OHG

INAUGURAL-DISSERTATION

zur Erlangung der Würde eines Doctor rerum politicarum
der Rechts- und wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Bern

vorgelegt von
HERBERT SCHORN
von Münster (Deutschland)

Herbert Lang Bern
Peter Lang Frankfurt/M.
1974

1972

Herbert Schorn

Einkommensteuerliche Folgen beim Tode des Inhabers einer Einzelfirma und des Gesellschafters einer OHG

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41548121_0014

Einkommensteuerliche Folgen beim Tode des Inhabers einer Einzelfirma und des Gesellschafters einer OHG

INAUGURAL-DISSERTATION

zur Erlangung der Würde eines Doctor rerum politicarum
der Rechts- und wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Bern

vorgelegt von
HERBERT SCHORN
von Münster (Deutschland)

Herbert Lang Bern
Peter Lang Frankfurt/M.
1974

Die Fakultät hat diese Arbeit am 24. Febr. 1972 auf Antrag von Prof. Dr. E. Känzig als Dissertation angenommen, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Auffassungen Stellung nehmen zu wollen.

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

©
Herbert Lang & Cie AG, Bern (Schweiz)
Peter Lang GmbH, Frankfurt/M. (BRD)
1974. Alle Rechte vorbehalten.

Nachdruck oder Vervielfältigung, auch auszugsweise, in allen Formen wie Mikrofilm, Xerographie, Mikrofiche, Mikrocard, Offset verboten.

Druck: Lang Druck AG, Liebefeld/Bern (Schweiz)

INHALTSVERZEICHNIS

Abkürzungsverzeichnis 8

Einführung 11

Erster Teil
ZIVILRECHTLICHE ASPEKTE DER ERBFOLGE 15

A) Zivilrechtliche Aspekte der Erbfolge beim Tode des Inhabers einer Einzelfirma 16
I Veräußerung der Einzelfirma 16
II Fortsetzung der Einzelfirma mit allen Erben des Verstorbenen 17
1) Nachfolge eines Alleinerben in die Stellung des Inhabers einer Einzelfirma 17
2) Nachfolge mehrerer Miterben in die Stellung des Inhabers einer Einzelfirma 18
III) Fortsetzung der Einzelfirma mit einem Teil der Erben des Verstorbenen 20

B) Zivilrechtliche Aspekte der Erbfolge beim Tode des Gesellschafters einer OHG 22
I) Auflösung der Gesellschaft 22
II) Fortsetzung der OHG unter den übrigen Gesellschaftern 22
III) Fortsetzung der OHG mit allen Erben des Verstorbenen 23
1) Nachfolge eines Alleinerben in die OHG 24
2) Nachfolge sämtlicher Miterben in die OHG 25
IV) Fortsetzung der Gesellschaft mit einem Teil der Erben des Verstorbenen 26

Zweiter Teil
ALLGEMEINE STEUERWIRTSCHAFTLICHE ASPEKTE DER ERBFOLGE .. 31

A) Grundprobleme der steuerwirtschaftlichen Betrachtung 31
I) Allgemeines zur einkommensteuerlichen Stellung des Erben als Nachfolger des Erblassers 31
II) Allgemeines zum Begriff der Gewinnrealisierung 35
III) Allgemeines zum Erbgang als Gewinnrealisierungstatbestand 44

B) Gegenstand und Bewertung des Nachlasses 47
I) Gegenstand des Nachlasses 47
1) Betriebsvermögen 48
a) Notwendiges Betriebsvermögen 48
b) Gewillkürtes Betriebsvermögen 49
2) Privatvermögen 51
II) Bewertung des Nachlasses 52
1) Allgemeines zu den Wertansätzen 53
2) Wertansätze der Handels- und Steuerbilanz 56
a) Anschaffungskostenwert 56
b) Herstellungskostenwert 57
c) Niedrigerer Teilwert 58
3) Wertansätze der Vermögensbilanz 60
a) Gemeiner Wert bzw. Verkehrswert 61
b) Wiederbeschaffungskostenwert 62

c) Teilwert ... 63
4) Veräußerungsgewinn als Folge unterschiedlicher Wertansätze ... 63

C) Verfügung über den Nachlaß ... 67
I) Gesamthänderische Verfügung über den ungeteilten Nachlaß durch die Erbengemeinschaft ... 67
1) Rechtliche Grundlagen der Erbengemeinschaft ... 67
2) Steuerwirtschaftliche Folgen der Erbengemeinschaft ... 69
II) Einzelverfügung über den Nachlaß durch Erbauseinandersetzung ... 71
1) Problemstellung ... 71
2) Begriff der Erbauseinandersetzung ... 73
3) Zum Wesen der Erbauseinandersetzung als Vorgang des privaten oder des betrieblichen Bereichs ... 75
a) Erbauseinandersetzung als Vorgang des privaten Bereichs ... 75
b) Erbauseinandersetzung als Vorgang des betrieblichen Bereichs 79
c) Erbauseinandersetzung als Vorgang des privaten und des betrieblichen Bereichs ... 80

Dritter Teil
BESONDERE STEUERWIRTSCHAFTLICHE ASPEKTE DER ERBFOLGE ... 85

A) Allgemeine Vorbemerkungen ... 86

B) Erbnachfolge des Inhabers einer Einzelfirma ... 91
I) Veräußerung der Einzelfirma mit anschließender Erbteilung ... 91
II) Fortsetzung der Einzelfirma mit allen Erben des Verstorbenen ... 93
III) Fortsetzung der Einzelfirma durch einen Teil der Erben des Verstorbenen ... 95
1) Realteilung ... 95
a) Allgemeines zur Realteilung ... 95
b) Realteilung bei gleichen Teilwerten und gleichen Buchwerten . 96
c) Realteilung bei gleichen Teilwerten aber ungleichen Buchwerten ... 98
d) Realteilung bei ungleichen Teilwerten aber gleichen Buchwerten ... 103
e) Realteilung bei ungleichen Teilwerten und ungleichen Buchwerten ... 114
2) Übernahme der Einzelfirma durch einen Erben unter Bar- bzw. Sachabfindung der übrigen Erben ... 115
a) Übernahme der Einzelfirma gegen Barabfindung der übrigen Erben ... 115
b) Übernahme der Einzelfirma gegen Sachabfindung der übrigen Erben ... 118
3) Erbteilsveräußerung ... 121

C) Erbnachfolge des Teilhabers einer OHG ... 122
I) Auflösung der Gesellschaft ... 122
II) Fortsetzung der Gesellschaft unter den übrigen Gesellschaftern ... 124
III) Fortsetzung der Gesellschaft mit allen Erben des Verstorbenen ... 128
1) Nachfolge eines Alleinerben in die Stellung des Verstorbenen ... 128
2) Nachfolge mehrerer Miterben in die Stellung des Verstorbenen ... 131
IV) Fortsetzung der Gesellschaft mit einem Teil der Erben des Verstorbenen 132
1) Realteilung ... 132

2) Übernahme des Gesellschaftsanteiles durch einen Erben unter Bar- bzw. Sachabfindung der übrigen Erben 138

Literaturverzeichnis 141

Entscheidungen 145

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
a.a.O.	am angeführten Ort
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
a.E.	am Ende
AfA	Absetzung für Abnutzung
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Aufl.	Auflage
Ausg.	Ausgabe
B.	Ber Betrieb
BB	Der Betriebsberater
Bd.	Band
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BStBl.	Bundessteuerblatt
BV	Betriebsvermögen
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
c.p.	ceteris paribus
Diss.	Dissertation
DJZ	Deutsche Juristen-Zeitung
DNotZ	Deutsche Notariatszeitung
DR	Deutsches Recht
DStBl.	Deutsches Steuerblatt
DStR	Deutsches Steuer-Recht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
Einf.	Einführung
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch
ErbSt	Erbschaftsteuer
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
Erl.	Erlaß
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
FA	Finanzamt
FG	Finanzgericht
FGG	Gesetz über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit
FR	Finanz-Rundschau
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
ggf.	gegebenenfalls
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GrErwStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrStG	Grundsteuergesetz

GW-StRK	Grundwerk zur Steuerrechtsprechung in Karteiform (1919–1944)
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
HO	Höfeordnung der britischen Zone
HRR	Höchstrichterliche Rechtsprechung
Inf.	Die Information über Steuer und Wirtschaft
JFG	Jahrbuch für Entscheidungen in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit und des Grundbuchrechts
JW	Juristische Wochenschrift
JZ	Juristenzeitung
KG	Kammergericht
Komm.	Kommentar
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KVStG	Kapitalverkehrsteuergesetz
Lfg.	Lieferung
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
lt.	laut
NB	Neue Betriebswirtschaft
n.F.	neue Fassung
n.rkr.	nicht rechtskräftig
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NSt	Neues Steuerrecht von A–Z
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
o.	oben
OFD	Oberfinanzdirektion
OFH	Oberster Finanzgerichtshof
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
OLGR	Rechtsprechung der Oberlandesgerichte auf dem Gebiete des Zivilrechts
OVG	Oberverwaltungsgericht
R.	Rechtssatz
RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RJA	Entscheidungen in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit und des Grundbuchrechts, zusammengestellt im Reichsjustizamt
rkr.	rechtskräftig
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl.	Reichssteuerblatt
RWP-Blattei	Rechts- und Wirtschaftspraxis, Blattei-Handbuch
Slg.	Sammlung
SHG	Soforthilfegesetz
Sp.	Spalte
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
St.	Steuer
Stb JB	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
Stpfl.	Steuerpflichtiger

StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StRK Anm.	Steuerrechtsprechung in Karteiform-Anmerkungen
StuW	Steuer und Wirtschaft
Tz.	Textziffer
U.	Urteil
u.	unten
u.E.	unseres Erachtens
Vfg.	Verfügung
VO	Verordnung
WG	Wirtschaftsgut
Wpg	Die Wirtschaftsprüfung
WP.	Der Wirtschaftsprüfer
ZBlFG	Zentralblatt für freiwillige Gerichtsbarkeit und Notariat
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
ZPO	Zivilprozeßordnung
zit.	zitiert

Einführung

Mit dem Tode des Inhabers einer Beteiligung kann die Gesellschaft einer Personengesellschaft treten. In der Regel wird dies durch eine Vereinbarung geschehen, die bereits zu Lebzeiten des Gesellschafters getroffen wurde. Eine solche Vereinbarung wird in der Literatur auch als Nachfolgeklausel bezeichnet. In der gesellschaftsrechtlichen Praxis kommen verschiedene Formen von Nachfolgeklauseln vor. Sie unterscheiden sich in der Ausgestaltung der Rechtsfolgen, die mit dem Ausscheiden eines Gesellschafters verbunden sind. Die Nachfolgeklausel ist eine vertragliche Vereinbarung, die bestimmt, was mit dem Anteil eines Gesellschafters geschehen soll, wenn dieser stirbt. Sie ist eine Ausnahme von dem Grundsatz, dass mit dem Tode eines Gesellschafters dessen Gesellschaftsanteil den Erben zufällt. Sie ist eine Ausnahme von dem Grundsatz, dass mit dem Tode eines Gesellschafters dessen Gesellschaftsanteil den Erben zufällt. Sie ist eine Ausnahme von dem Grundsatz, dass mit dem Tode eines Gesellschafters dessen Gesellschaftsanteil den Erben zufällt.

1. Wenden sich bei der Beerbung des Inhabers einer Beteiligung eines Gesellschafters einer Personengesellschaft alle Beteiligten an das Gericht, um eine Entscheidung zu erhalten?
2. Wann ist der [illegible] Gesellschafter [illegible] Erben, den verbleibenden oder dem ausscheidenden Anteil?

Die Beantwortung dieser beiden Fragen soll Gegenstand dieser Arbeit sein, welche jedoch nicht nur die [illegible] Rechte, sondern die steuerrechtliche Behandlung der [illegible] Probleme im Hintergrund stehen. Dabei wird [illegible] wirtschaftlichen Erkenntnissen im Vordergrund [illegible] Beantwortung der [illegible] rechts die größere Bedeutung [illegible]

Die Beschränkung auf eine [illegible] Betrachtungsweise der [illegible] Beantwortung der [illegible] [illegible] [illegible] Betrachtung der [illegible]

1 Fischer ZEV 1994, S. 197ff.; Kapp DStR 1993, S. 1169ff.; Meyer DB 1993, S. 1109ff.; Limmer ZEV 1995, S. 1ff.; derselbe ZEV 1995, S. 52ff.; Thiele, W.: Der Erbe im Einkommensteuerrecht, Köln 1992, zugl. Diss. 1992, S. 125ff.; Fiehe DB 1994, S. 673ff.; derselbe ZEV 1995, S. 1ff.; in Gestalt-Orlopp/Wälzholz/Wangler: Handbuch der Erbengemeinschaft, 2. Aufl. 1997, in Kommanditgesellschaft, Kapitel, Unternehmen, 3. Aufl., Köln 1997, S. 1ff.; derselbe, ZEV 1997, S. 1ff.; Petersen, DB 1993, S. 1317ff.; Reiß, StuW 1994, S. 1ff.; derselbe, StuW 1997, S. 1

wird[3]. Andererseits können Unstimmigkeiten zwischen gesellschaftsrechtlichen, erbrechtlichen und steuerrechtlichen Normen vermutlich nur durch eine neutrale, den wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechende Argumentation beseitigt werden[4].

In den folgenden Ausführungen wird in einem ersten Teil der Erbvorgang aus zivilrechtlicher Sicht dargestellt, indem ein kurzer Überblick über gesellschafts- und erbrechtliche Nachfolgemöglichkeiten gegeben wird, die sich beim Tode eines Einzelunternehmers bzw. des Gesellschafters einer OHG ergeben. Es kann sich dabei jedoch nicht darum handeln, die Problematik des Zusammentreffens von Gesellschaftsvertrag und Erbrecht in aller Tiefe zu erörtern[5]. Vielmehr verfolgt die Darstellung den Zweck, den äußeren Rahmen zu setzen, in dem sich das Problem der einkommensteuerlichen Realisierungsgewinne stellt. Aus diesem Grunde kann auch nicht näher auf die Vielfalt erbrechtlicher und gesellschaftsrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten von Vermächtnissen, Auflagen, Teilungsanordnungen usw. eingegangen werden[6]. Es sollen lediglich einige grundsätzliche Regelungen aufgezeigt werden, die für eine klare Problemstellung mehr oder weniger Modellcharakter haben.

Im zweiten Teil werden dann unabhängig von den zivilrechtlichen Gestaltungsformen der Erbfolge allgemeine steuerwirtschaftliche Probleme erörtert, die sich notwendigerweise beim Erbgang stellen. So wird die einkommensteuerliche Stellung sowohl des Erblassers als auch des Erben eingehend untersucht werden müssen. Der Begriff der Gewinnrealisierung darf ebensowenig vernachlässigt werden wie die Frage, ob der Erbgang als solcher den Gewinnrealisierungstatbestand erfüllt oder nicht. Weiterhin werden auch die Umschreibung und Bewertung des Nachlasses sowie die Verfügungsart über den Nachlaß von besonderer Bedeutung sein.

Aufbauend auf diesen Ergebnissen wird es dann Aufgabe des dritten Teiles sein, die besonderen steuerwirtschaftlichen Probleme der Erbfolge darzustellen und zu analysieren. In Anlehnung an die im ersten Teil geschilderten Gestaltungsformen der Erbfolge und unter Berücksichtigung der im zweiten Teil gewonnenen Erkenntnisse wird hier festzustellen sein, ob eine Besteuerung des beim Erbfall möglicherweise entstehenden Realisierungsgewinnes notwendig und wem dann die daraus resultierende Steuerlast aufzubürden ist. Bei der Lösung dieses Problems wird man sich von dem steuerrechtlichen Erfordernis leiten lassen, daß der Staat grundsätzlich nicht auf die Besteue-

3 Steueranpassungsgesetz (StAnpG) vom 16. Okt. 1934 (BGBl. I S. 925), § 1 Abs. 2.
4 Vgl. *Hueck,* JZ 1957, Anmerkung, S. 222ff.; *W. Siebert,* BB 1957, S. 18ff.
5 Vgl. *W. Siebert,* Gesellschaftsvertrag und Erbrecht bei der OHG, a.a.O., S. 5ff.; ders., BB 1957, S. 18ff.; ders., NJW 1955, S. 809ff.; *Petersen,* BB 1963, S. 331ff.; *Hueck,* JZ 1957, S. 222ff.
6 Vgl. *O. Model,* Testamentsrecht, 2. Aufl., München und Berlin 1964, S. 7ff.

rung effektiven Einkommens verzichten kann[7]. Andererseits wird man sich keinesfalls steuerwirtschaftlichen Erkenntnissen entziehen dürfen, nach denen die Steuerlast von jenem Wirtschaftssubjekt getragen werden soll, dem letztlich ein Realisierungsgewinn zugute gekommen ist. Es wird also versucht, auf der Grundlage steuerrechtlicher Erfordernisse und unter Berücksichtigung steuerwirtschaftlicher Erkenntnisse zu einer Besteuerung zu gelangen, die sowohl den Fiskus als auch den Steuerzahler in jeder Beziehung befriedigen sollte.

Da die steuerliche Rechtsprechung den wirtschaftlichen Gegebenheiten vielfach nicht in genügendem Maße Rechnung getragen hat, wird im Zusammenhang mit dem jeweiligen Fragenkomplex auch ein Blick auf höchstrichterliche Entscheidungen geworfen. Damit soll die Diskrepanz zwischen der bis heute praktizierten Rechtsprechung[8] einerseits und einer auf steuerwirtschaftlichen Erkenntnissen beruhenden Rechtsanwendung andererseits aufgedeckt werden.

7 Der teilweise Verzicht auf die Besteuerung steuerpflichtiger Einkünfte würde – abgesehen vom Ausfall der Steuergelder – zu einer Ungleichheit der Besteuerung führen. Vgl. *H. Schmidt,* StBp 1969, S. 102.

8 Vgl. FG Münster, U.v. 3.5.1968, VI a 369/65, n.rkr; (EFG 1968, S. 569).

Erster Teil
ZIVILRECHTLICHE ASPEKTE DER ERBFOLGE

Es ist eine alte Erfahrung, daß häufig dann rechtliche Schwierigkeiten entstehen, wenn Rechtsnormen aus verschiedenen Rechtsgebieten zusammentreffen. Dies gilt in besonderem Maße auch für das Zusammentreffen von gesellschafts- und erbrechtlichen Normen[1]. Besonders schwerwiegend ist dies, weil das Einkommensteuerrecht grundsätzlich dem bürgerlichen Recht folgen muß. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes liegt es "... nicht nur im Interesse der Klarheit und Einheit, sondern vor allem der inneren Autorität der Rechtsordnung, die Entsprechung von Privat- und Steuerrecht durchgehend zu wahren, also die Ordnungsstruktur des Zivilrechts zu achten"[2]. Um für die später folgende Beurteilung der steuerwirtschaftlichen und steuerrechtlichen Probleme eine bessere Ausgangsbasis zu gewinnen, wird hier zunächst ein Überblick über die erb- und handelsrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten beim Tode des Inhabers einer Personenunternehmung gegeben. Dabei beschränkt sich die zivilrechtliche Behandlung der Erbfolge aus Gründen einer möglichst verständlichen Darstellung auf folgende zwei Modellfälle:

1) Der Erblasser war Inhaber einer Einzelfirma und
2) der Erblasser war Gesellschafter einer OHG[3].

1 *A. Hueck*, JZ 1957, S. 222.
2 BVerfG 1 BvR 845/58 v. 24.1.1962 – BStBl. I 1962, S. 500.
3 Anteilsrechte an Kapitalgesellschaften erleiden im allgemeinen durch den Tod eines Gesellschafters keine Veränderungen. Weder die Aktiengesellschaft noch die GmbH wird durch den Tod eines Aktionars bzw. Gesellschafters in ihrem Bestand betroffen. Deshalb stellt sich in diesem Zusammenhang auch nicht das Problem der Realisierung von Gewinnen. Die Kapitalgesellschaft ist vielmehr selbst Steuersubjekt, so daß die stillen Reserven erst dann aufgedeckt werden, wenn die Kapitalgesellschaft aufgelöst bzw. liquidiert wird.

A) Zivilrechtliche Aspekte der Erbfolge beim Tode des Inhabers einer Einzelfirma

Mit dem Tode des Inhabers einer Einzelfirma geht dessen Vermögen durch Gesamtrechtsnachfolge, ohne daß es einer Einzelübertragung bedarf, auf den oder die Erben über (§ 1922 BGB)[4]. Hinterläßt der Erblasser mehrere Erben, so entsteht unter ihnen eine Rechtsgemeinschaft. Der Nachlaß befindet sich als Sondervermögen in gesamthänderischem Eigentum der Miterben. Die Verwaltungsmacht steht allen Miterben gemeinschaftlich zu. Eine Verfügung über den Nachlaß bedarf stets der Zustimmung aller Miterben (§§ 2038, 2040 BGB), jedoch kann jeder Miterbe jederzeit die Auseinandersetzung verlangen (§ 2042 Abs. 1 BGB)[5]. Im Erbschein ist mit vermuteter Richtigkeit (§ 2365 BGB) festgestellt, wer erbt und ggf. mit welchen Anteilen (§ 2353 BGB). Den Erben obliegt es, das Ererbte in ihrem Sinne zu verwenden, wobei sich folgende Möglichkeiten anbieten.

I) Veräußerung der Einzelfirma

Liegt dem oder den Erben nichts an einer Weiterführung der vom Erblasser betriebenen Unternehmung, so wird es naheliegen, den Betrieb entweder als Ganzes zu veräußern oder die Vermögensgegenstände einzeln zu versilbern[6]. Nach § 1922 BGB treten, falls mehrere Erben vorhanden sind, die Erben des Verstorbenen als Veräußerer auf. Dabei bilden sie nach §§ 2032ff. BGB eine Erbengemeinschaft und nehmen demnach als Gemeinschaft an der Liquidation teil. Im Rahmen der Erbauseinandersetzung (§§ 2042ff. BGB) wird ein eventuell verbleibender Liquidationserlös nach erbrechtlichen Grundsätzen verteilt.

Es wäre aber auch möglich, daß die Unternehmung nach dem Willen des Erblassers mit seinem Tode auf einen Dritten übergeht, der zum Ausgleich dafür eine Zahlung an die Erben zu leisten hat. In einem solchen Fall handelt es sich um eine Übertragung der Unternehmung durch Rechtsgeschäft unter Lebenden auf den Todesfall[7] wie z.B. bei einem Geschäftsüberlassungsvertrag[8]. Hier wird nicht die Erbengemeinschaft, sondern der Erblasser als

4 *J. v. Staudinger's* Kommentar zum bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, 11. neubearbeitete Aufl., Berlin 1954, Anm. 167 zu § 1922 BGB.
5 *O. Model,* a.a.O., S. 123.
6 Die Möglichkeit einer Verpachtung soll hier nicht in Erwägung gezogen werden.
7 *O. Model,* a.a.O., S. 322; NJW 1959, S. 1433; *W. Siebert,* BB 1957, S. 18.
8 *O. Model,* a.a.O., S. 333.

Veräußerer zu betrachten sein, so daß die Kaufpreisforderung in seinen Nachlaß fällt[9], der wiederum nach erbrechtlichen Grundsätzen auf die Erben zu verteilen sein wird.

II) Fortsetzung der Einzelfirma mit allen Erben des Verstorbenen

Nach herrschender Meinung erfaßt die Universalität der Erbfolge (§ 1922 BGB) nicht nur die Sach- und Rechtsgüter einer Unternehmung[10]. Sie ergreift vielmehr auch "tatsächliche Beziehungen" bzw. "innere" Vermögenswerte, wie sie z.B. bei der Veräußerung eines ganzen Betriebes in einem besonderen Entgelt für den Geschäftswert zum Ausdruck kommen[11]. Während aber bei der Übertragung des Betriebes unter Lebenden die einzelnen Bestandteile nur im Wege der Einzelrechtsnachfolge übergehen können, werden bei der Erbfolge die unkörperlichen Vermögenswerte mit dem Sachvermögen zu einer Einheit zusammengefaßt[12]. Sie gehen zusammen mit diesem als Ganzes im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den oder die Erben über. Das Unternehmen als solches bildet einen Bestandteil des Nachlasses[13]. Infolgedessen kann es auch Gegenstand eines Erwerbes von Todes wegen sein[14].

1) Nachfolge eines Alleinerben in die Stellung des Inhabers einer Einzelfirma

Ist nur ein Erbe vorhanden, der gleichzeitig bereit und fähig ist, das elterliche Unternehmen fortzuführen[15], so ergeben sich keinerlei erb- bzw. handelsrechtliche Schwierigkeiten. Nach § 1922 BGB geht der Betrieb als

9 Vgl. *R. Heintzenberg,* Die Einzelunternehmung im Erbgang, Berlin 1957, S. 188.

10 *J. v. Staudinger,* Kommentar zum bürgerlichen Gesetzbuch, a.a.O., Anm. 167 zu § 1922 BGB.

11 Auch § 22 HGB bringt zum Ausdruck, daß das Handelsgeschäft als solches vererblich und veräußerbar ist. *Baumbach-Duden,* Handelsgesetzbuch mit Nebengesetzen ohne Seerecht, 18. Auflage, München 1968, § 23 Anm. 1 B.

12 *J. v. Staudinger,* a.a.O., Anm. 167 zu § 1922 BGB.

13 Vgl. *O. Pisko,* Das Unternehmen als Gegenstand des Rechtsverkehrs, Wien 1907, S. 95.

14 Die gelegentlich vertretene Ansicht, daß der Betrieb des Erblassers mit seinem Tode erlischt, so daß der Erbe mithin einen neuen Betrieb errichtet und nur die sachlichen Betriebsmittel auf ihn übergehen, findet im Gesetz keine Stütze. BGH-U. v. 22.1.1951 IV ZR 172/50 LM Nr. 1 zu § 1922 BGB.

15 Nach § 1942 BGB hat der Erbe das Recht, innerhalb von sechs Wochen seit Kenntnis vom Anfall und vom Grund der Berufung die Erbschaft auszuschlagen.

Ganzes auf den Alleinerben über. Wer Erbe wird, richtet sich ausschließlich nach erbrechtlichen Grundsätzen[16].

2) Nachfolge mehrerer Miterben in die Stellung des Inhabers einer Einzelfirma

Sind mehrere Erben vorhanden, so erwerben sie den Nachlaß des verstorbenen Unternehmers gemeinschaftlich[17]. Es entsteht eine Erbengemeinschaft[18], die nicht – wie die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts – auf einer freien vertraglichen Vereinbarung der Miterben beruht, sondern kraft gesetzlicher Anordnung entsteht, wenn eine Person aufgrund gesetzlicher Erbfolge, einer letztwilligen Verfügung oder eines Erbvertrages von mehreren Erben beerbt wird. Das Vermögen dieser Person geht in Form des Nachlasses auf die Erben gemeinschaftlich über. Die Erbengemeinschaft entsteht ausschließlich infolge des Todes des Erblassers, nicht durch den Willen der Erben[19].

Geht das Unternehmen im Erbwege zur gesamten Hand auf die Erben über, so folgt daraus allein noch nicht, daß es in der Rechtsform der Erbengemeinschaft fortgeführt werden kann. In diesem Falle stehen handels- und erbrechtliche Bestimmungen vielfach in Widerspruch zueinander[20].

16 Die Unternehmung muß nicht unbedingt durch Gesamtrechtsnachfolge auf die Erben übergehen. Sie kann nach § 1939 BGB auch einem Dritten durch ein Vermächtnis des Erblassers im Wege der Einzelrechtsnachfolge als Vermögensvorteil zugewendet werden. Diese Möglichkeit soll aber im Rahmen dieser Arbeit keine weitere Beachtung finden.

17 Zur Möglichkeit einer Ausschlagung der Erbschaft vgl. Anm. 4, im 1. Teil dieser Arbeit.

18 Über die Rechtsnatur der Erbengemeinschaft besteht keine einheitliche Auffassung. Ob es sich um eine Bruchteilsgemeinschaft (*J. Binder,* Die Rechtsstellung des Erben nach dem deutschen bürgerlichen Gesetzbuch, Teil III, Leipzig 1905, S. 21 und 42) oder aber um eine Gesamthandgemeinschaft handelt, sei dahingestellt. Immerhin behandelt die herrschende Meinung die Erbengemeinschaft als Gesamthandgemeinschaft. So *Endemann, F.,* JW 1910, S. 89ff.; *J. v. Staudinger,* a.a.O., Anm. 5 zu § 2032 BGB; *Ermann,* BGB-Kommentar, Münster 1952, Vorbem. 1 zu § 2032 BGB; *O. Palandt,* Kommentar zum bürgerlichen Gesetzbuch nebst Einführungsgesetz, 15. Aufl., 1956, Anm. 1 zu § 2032 BGB.

19 *J. Marcus,* ZBl. FG Bd. 9, S. 121ff.

20 *Goldschmit,* JW 1931, S. 3057.

Gegen eine Fortführung der Unternehmung in ungeteilter Erbengemeinschaft sprechen sich z.B. Lion[21], Binder[22] und Cohn[23] aus. Aus dem Handelsrecht kann aber nicht abgeleitet werden, daß die Erbengemeinschaft zur Auseinandersetzung des Nachlasses bzw. zur Abwicklung des Handelsgeschäftes verpflichtet ist. Vielmehr sind es gerade die Bestimmungen der §§ 22 und 27 HGB bezüglich der Fortführung der Firma bei Erwerb eines Unternehmens von Todes wegen und der Haftung der Erben für die Geschäftsverbindlichkeiten des Erblassers[24], auf die sich die herrschende Meinung stützt. Diese spricht sich für die Berechtigung der Erbengemeinschaft zur Fortführung der Unternehmung des Erblassers aus. So ergibt sich nach Weipert[25] dieses Recht der Erbengemeinschaft aus ihrer alleinigen Befugnis zur Verwaltung des ungeteilten Nachlasses. Die Fortführung stellt einen Akt der Verwaltung dar mit dem Zweck, diesen zu erhalten[26]. Eine zeitliche Begrenzung dieses Rechts besteht nicht[27], so daß die Erbengemeinschaft das Unternehmen während der ganzen Dauer ihres Bestehens betreiben kann[28].

Somit stehen der Zulässigkeit einer Fortführung der Unternehmung durch die Erbengemeinschaft nach herrschender Meinung und Rechtsprechung keine durchschlagenden rechtlichen Bedenken entgegen. Sollten sich die Erben dennoch entschließen, die Erbengemeinschaft zugunsten einer vertraglichen Regelung[29] im Sinne einer bürgerlich-rechtlichen oder handelsrechtlichen

21 *M. Lion,* JW 1925, S. 2105; Seiner Meinung nach regelt das Handelsrecht die Rechtsformen erschöpfend, in denen Miterben ein Unternehmen betreiben können. Er fordert deshalb aus Gründen der Einfachheit und Sicherheit des Handelsverkehrs bei ungenütztem Verstreichen der Überlegungsfrist des § 27 Abs. 2 HBG die automatische Umwandlung der Erbengemeinschaft in eine OHG.

22 *J. Binder,* a.a.O., S. 88. Er rechnet das Handelsgeschäft nicht zum Nachlaß, so daß die Erben das Unternehmen des Erblassers nicht in ungeteilter Erbengemeinschaft fortführen können. Die Erben können nur ihr eigenes Handelsgeschäft betreiben.

23 *T. Cohn,* JW 1926, S. 481ff., nach dessen Ansicht in der Fortführung stets die Absicht zum Ausdruck kommt, diesen Zustand dauernd beizubehalten, woraus man auf einen durch konkludente Handlung geschlossenen Gesellschaftsvertrag schliessen könnte.

24 Die gemeinschaftlich fortführenden Erben trifft für die früheren und die neu eingegangenen Verbindlichkeiten die gleiche Haftung, wie wenn die Unternehmung in Form einer OHG fortgeführt würde.

25 *Weipert,* in: RGR-Kommentar zum HGB, 2. Aufl., Berlin 1950, Anm. 65 zu § 105 HGB.

26 *G. Winckelmann,* Der Übergang eines Handelsgeschäftes eines Einzelkaufmannes auf eine Mehrheit von Erben, Göttingen 1923, Jur. Diss., S. 9.

27 BGH-U. v. 17.1.1951 II ZR 16/50 BGHZ 1, 65; KG JFG 19, 84; KG DNotZ 1939, S. 273.

28 KG RJA 9, 159; KG OLGR 4, 454.

29 Das Recht der Erben, innerhalb der Erbengemeinschaft jederzeit die Auseinandersetzung zu verlangen bzw. über ihren Erbteil verfügen zu können (§ 2033 BGB), bringt sehr leicht ein Element der Unsicherheit in die Führung der Unternehmung. Vgl. *L. Gruß,* DB 1955, S. 573.

Gesellschaft aufzulösen, so wird dadurch ihr eigentlicher Wille, die Unternehmung des Erblassers gemeinsam fortzusetzen, in keiner Weise beeinträchtigt.

III) Fortsetzung der Einzelfirma mit einem Teil der Erben des Verstorbenen

Das Testament des Erblassers kann bestimmen, daß die von ihm geführte Einzelfirma nur von einem bzw. von einigen seiner Erben fortgesetzt werden soll. In diesem Zusammenhang drängt sich dann die sehr wesentliche Frage auf, ob die weichenden Erben zum Ausgleich eine Abfindung erhalten oder nicht.

In der Regel wird der Erblasser bemüht sein, seine Erben zu gleichen Anteilen zu bedenken. Sollte er jedoch aus irgendwelchen Gründen seinen Betrieb nur einzelnen Erben zukommen lassen wollen, ohne die ausscheidenden Erben aus seinem übrigen Nachlaß entsprechend zu bedenken, so muß grundsätzlich damit gerechnet werden, daß die weichenden Erben ihre Pflichtteilsansprüche geltend machen (§ 2303 BGB)[30]. Eine in diesem Sinne gesetzlich geforderte Ausgleichszahlung kann entweder aus dem möglicherweise vorhandenen übrigen Nachlaß, aus dem übernommenen Betriebsvermögen oder aber aus dem Eigenvermögen des bzw. der übernehmenden Erben stammen. Nach Endemann[31] erhalten die weichenden Erben diese Abfindung nicht als Nachlaß und nicht in ihrer Eigenschaft als Miterben, sondern als Entgelt für die Aufgabe ihres erbrechtlichen Anspruches. Dabei ist es ohne Bedeutung, ob die Abfindung aus dem Nachlaß oder aus dem Eigenvermögen (Betriebs- oder Privatvermögen) des bzw. der übernehmenden Erben gezahlt wird.

Im allgemeinen wird sich der Erblasser jedoch dafür entscheiden, daß seine Nachkommen zu gleichen Anteilen an seinem Nachlaß partizipieren. Um dies zu gewährleisten und um Schwierigkeiten und Streit bei der Auseinandersetzung zwischen mehreren Erben möglichst auszuschalten, kann sich der Erblasser nach § 2048 BGB durch letztwillige Verfügung einer Teilungsanordnung bedienen, in der er bestimmten Erben einzelne Vermögenswerte

30 Einen Pflichtteilsrest kann der Pflichtteilsberechtigte von den Miterben verlangen, wenn ihm ein Erbteil hinterlassen worden ist, der geringer als die Hälfte des gesetzlichen Erbteils ist (§ 2305 BGB). *Model, O.,* a.a.O., S. 136f.

31 *F. Endemann,* Lehrbuch des bürgerlichen Rechts (Teil 3: Erbrecht), 8. und 9. Aufl., Berlin 1920, S. 271.

zuweisen darf[32]. Gehört beispielsweise neben einem Gewerbebetrieb noch privater Haus- und Grundbesitz zum Nachlaß des Verstorbenen, wobei sich Gewerbebetrieb und Privatbesitz wertmäßig entsprechen, so kann der Erblasser letztwillig verfügen, daß das Unternehmen von dem einen, der Privatbesitz von dem anderen seiner beiden Erben übernommen wird[33].

Meistens liegen aber die Verhältnisse nicht so einfach, daß eine glatte Teilung der Vermögensgegenstände möglich ist. Vielmehr bestehen sehr häufig zwischen den zu verteilenden Gegenständen Wertunterschiede, die durch Zahlungen oder andere Leistungen auszugleichen sind. Derartige Ausgleichs- bzw. Abschichtungsansprüche können einerseits aus der Nachlaßsubstanz des Verstorbenen – sei es aus dem Privat- oder dem Betriebsvermögen –, andererseits aus dem Eigenvermögen des Ausgleichspflichtigen erfüllt werden.

Hat es der Erblasser versäumt, im Rahmen einer letztwilligen Verfügung Anordnungen bezüglich seines Nachlasses zu treffen, so greift anstelle der gewillkürten die gesetzliche Erbfolge ein (§§ 1924ff. BGB). Die hierbei entstehende Erbengemeinschaft muß sich dann entscheiden, ob sie den Nachlaß – einschließlich des Gewerbebetriebes – gemeinsam[34] verwalten oder aber eine Auseinandersetzung in der Weise vornehmen will, daß einem bzw. einigen Erben die Unternehmung zu übertragen ist, während der übrige Nachlaß auf den oder die noch verbleibenden Miterben aufgeteilt wird[35].

Wertunterschiede, die sich bei einer derartigen Teilung des Nachlasses in der Regel nicht vermeiden lassen, werden durch Ausgleichszahlungen von seiten der begünstigten Erben beseitigt. Um die Abschichtungsansprüche der benachteiligten Miterben zu befriedigen, können die aufgrund der Auseinandersetzung begünstigten Erben je nach Vermögenslage und Ausgleichspflicht auf das ererbte Betriebsvermögen, auf den übrigen Nachlaß des Verstorbenen oder auf ihr Eigenvermögen in Form von Privat- oder Betriebsvermögen zurückgreifen.

32 *O. Model,* a.a.O., S. 123; Die Teilungsanordnung ist jedoch nicht so zu verstehen, daß durch sie die Vererbung einzelner Gegenstände unmittelbar vom Erblasser auf einen bestimmten Erben ermöglicht wird. Eigentümer des Nachlasses wird zunächst die Erbengemeinschaft als Gesamthandsgemeinschaft. Erst bei der Erbauseinandersetzung findet dann ein Eigentumsübergang von der Erbengemeinschaft auf die einzelnen Erben statt. Vgl. auch Abschn. A im 3. Teil dieser Arbeit.

33 Wirtschaftlich gesehen käme der Erblasser zu einem gleichen Ergebnis, indem er einem Kind den gesamten Nachlaß vererben würde, dieses Kind jedoch bezüglich des Privatvermögens zugunsten des anderen Kindes mit einem Vermächtnis beschweren würde. Vgl. *O. Model,* a.a.O., S. 84ff.

34 Vgl. Abschn. II im 1. Teil dieser Arbeit.

35 Auf die Vielfalt der Gestaltungsmöglichkeiten soll hier nicht näher eingegangen werden. Es sei lediglich auf einige grundsätzliche Modalitäten hingewiesen.

B) Zivilrechtliche Aspekte der Erbfolge beim Tode des Gesellschafters einer OHG

I) Auflösung der Gesellschaft

Nach § 131 Ziff. 4 HGB tritt mit dem Tod eines Gesellschafters die Auflösung der OHG kraft Gesetz ein, wenn nicht der Gesellschaftsvertrag die Fortsetzung ausdrücklich vorsieht. Da die Gesellschaft in der Regel von längerer Dauer sein soll, wird im allgemeinen eine Fortsetzungsklausel im Sinne der §§ 138 und 139 HGB Bestandteil eines OHG-Vertrages sein. Kommt es dennoch wider Erwarten durch einen Todesfall zur Auflösung der OHG, so treten die Erben des verstorbenen Gesellschafters nach § 1922 BGB an seiner Stelle in eine Liquidationsgesellschaft ein[36]. Ein eventuell verbleibender Liquidationserlös wird nach erbrechtlichen Grundsätzen unter sie verteilt.

Sind mehrere Erben vorhanden, so bilden sie nach den §§ 2032ff. BGB eine Erbengemeinschaft und nehmen als Gemeinschaft zur gesamten Hand an der Liquidation teil. Jedoch obliegt es ihnen, nach § 146 Abs. 1 HGB einen gemeinsamen Vertreter als Liquidator mit Rechten und Pflichten zu bestellen[37].

Abweichend von dieser gesetzlichen Regelung kann der Gesellschaftsvertrag die Liquidation auch in der Weise vorsehen, daß an Stelle der Versilberung des Gesellschaftsvermögens die Veräußerung des gesamten Unternehmens an einen Gesellschafter oder einen Dritten tritt. Die Durchführung dieser Liquidation wird maßgeblich durch den Gesellschaftsvertrag geregelt sein. Auch in diesem Fall wird der Anteil des verstorbenen Gesellschafters am Liquidations- bzw. Verkaufserlös nach Maßgabe der Erbteile auf die Erben verteilt[38].

II) Fortsetzung der OHG unter den übrigen Gesellschaftern

Wurde im Gesellschaftsvertrag vereinbart, daß beim Tode eines Gesellschafters die OHG nach § 138 HGB unter den übrigen Gesellschaftern fortbestehen und weitergeführt werden soll, so erlischt die Mitgliedschaft des verstorbenen Gesellschafters. Seine Erben erhalten keine gesellschafts-

36 Vgl. *Hueck, A.*, Das Recht der OHG, 3. Aufl., § 23 II 4; *Paulick, P.*, StuW 1964, S. 535.
37 *O. Model*, a.a.O., S. 177; *Erman-Bartholomeyczik*, BGB, § 1922 Anm. 5 g; *Baumbach-Duden*, HGB, 18. Aufl., 1968, § 146, Anm. 2 A.
38 *O. Model*, a.a.O., S. 177.

rechtliche Stellung in der OHG. Sie können nur einen vermögensrechtlichen Anspruch auf das Auseinandersetzungsguthaben – auch Abschichtungsanspruch oder Abfindung genannt – erheben[39].

Mangels einer abweichenden Bestimmung des Gesellschaftsvertrages richtet sich die Ermittlung dieses Abschichtungsanspruches nach § 738 BGB. Die Regelung unter den Miterben vollzieht sich im Wege der erbrechtlichen Auseinandersetzung, wobei die Erbteile entscheidend sind, falls keine besonderen Teilungsanordnungen des Erblassers vorliegen. Nach § 138 HGB und § 738 BGB ist der Erblasser als Ausgeschiedener anzusehen, so daß die den Erben zu zahlende Abfindung zu seinem Nachlaß gehört[40].

Der Gesellschaftsvertrag kann aber auch bestimmen, daß mit dem Tode eines Gesellschafters seine persönliche Mitgliedschaft ohne Abfindung erlischt und folglich den verbleibenden Gesellschaftern zuwächst[41]. Eine derartige Regelung wird aber vermutlich nur dann die Zustimmung der am Vertrag beteiligten Gesellschafter finden, wenn es sich bei der Gesellschaft um ein Familienunternehmen handelt, in dem die Gesellschafter die Existenz des Betriebes nicht mit dem Tode eines Gesellschafters bzw. mit dadurch bedingten Abfindungszahlungen gefährdet sehen wollen. Unter Fremden wird eine derartige Abmachung kaum Gegenstand eines Gesellschaftsvertrages sein. Andererseits wäre es möglich, daß aus Gründen einer einfachen Erbauseinandersetzung die Abfindungszahlung auf den Buchwert der Beteiligung begrenzt würde.

III) Fortsetzung der OHG mit allen Erben des Verstorbenen

Sehr häufig enthält der Gesellschaftsvertrag einer OHG die Bestimmung, daß beim Tod eines Gesellschafters die Gesellschaft mit den Erben fortgesetzt werden soll[42]. Eine derartige Vereinbarung nennt Siebert Nachfolgeklausel[43]. In ihr wird der übereinstimmende Wille aller Gesellschafter ausgedrückt, die

39 *O. Model,* a.a.O., S. 177.

40 *Lange,* Lehrbuch des Erbrechts, München/Berlin 1962, S. 51; *Kipp-Coing,* Erbrecht, 11. Aufl., § 91 IV 4 d; *Schlegelberger-Geßler-Hefermehl,* HGB, § 138 Anm. 24.

41 *O. Model,* a.a.O., S. 178; *W. Siebert,* NJW 1960, S. 1033; *Sudhoff,* NJW 1961, S. 801ff.; *Goroncy,* NJW 1962, S. 1895.

42 Auf das unabdingbare Recht des oder der Erben, gemäß § 139 HGB binnen einer Frist von drei Monaten die Stellung eines Kommanditisten zu verlangen, auch wenn das im Gesellschaftsvertrag nicht vorgesehen ist, soll hier nicht näher eingegangen werden. Das im Rahmen dieser Arbeit zu erörternde Problem wird durch ein solches Wahlrecht des oder der Erben nicht berührt. Vgl. *A. Hueck,* Gesellschaftsrecht, 15. Aufl., München 1970, S. 80f.

43 *W. Siebert,* NJW 1955, S. 809.

OHG mit den Nachfolgeberechtigten fortzusetzen. Sie erst ermöglicht die Nachfolge und läßt das der Beteiligung an einer OHG an sich innewohnende rein persönliche Element zugunsten einer mehr kapital- und vermögensmäßigen Betrachtungsweise zurücktreten[44].

1) Nachfolge eines Alleinerben in die OHG

Ist nur ein Erbe vorhanden, so ermöglicht nach herrschender Meinung eine gesellschaftsvertragliche Nachfolgeklausel in Verbindung mit einer erbrechtlichen Verfügung die unmittelbare Rechtsnachfolge des Erben[45]. Er wird mit dem Todesfall automatisch Gesellschafter, ohne daß es noch einer besonderen Erklärung des Erben oder einer besonderen Aufnahme durch die anderen Gesellschafter bedarf[46]. Wer Erbe wird, richtet sich dabei ausschließlich nach erbrechtlichen Grundsätzen. Inwieweit aber die nicht vererblichen persönlichkeitsbezogenen Rechte des Erblassers auf den Erben übergehen, richtet sich vornehmlich nach Gesellschaftsrecht und Gesellschaftsvertrag[47]. Erkennbar auf den Erblasser-Gesellschafter zugeschnittene Sonderrechte gehen dabei nicht auf den Erben-Nachfolger über[48], wenn der Gesellschaftsvertrag den Übergang nicht ausdrücklich vorsieht. Andererseits jedoch erhält der Nachfolger auch ohne ausdrückliche Bestimmung im Gesellschaftsvertrag die Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis, die dem Erblasser-Gesellschafter etwa unter Anwendung der §§ 117 und 127 HGB entzogen war[49].

Anders ist es allerdings, wenn der Gesellschaftsvertrag dem Erben nur das Recht[50] zum Eintritt in die OHG gewährt (sogenannte Eintrittsklausel[51]). Ein automatischer Übergang der Gesellschafterrechte auf den Erben findet dann

44 Ohne Nachfolgeklausel wird die Gesellschaft nach dem Tode eines Gesellschafters entweder aufgelöst (§ 131 Nr. 4 HGB) oder, wenn der Gesellschaftsvertrag es vorsieht, unter den übrigen Gesellschaftern fortgesetzt (§ 138 HGB). *W. Siebert,* NJW 1955, S. 809, 3. Anmerkung.

45 *Staudinger/Boehmer,* BGB, 11. Aufl. § 1922 Anm. 162; *W. Siebert,* a.a.O., NJW 1955, S. 809ff.; *ders.,* Steuerberater-Jahrbuch 1955/56, S. 316; *ders.,* BB 1957, S. 18ff.

46 BGH-Urteil v. 22.11.1956 II ZR 222/55, BGHZ 22, 186; BB 1957, S. 9ff.; DNotZ 1957, S. 405ff.; JZ 1957, S. 220ff. (mit Anmerkung v. Hueck); *Schlegelberger-Geßler-Hefermehl,* § 139 HGB Anm. 21.

47 *Erman/Bartholomeyczik,* Handkommentar zum BGB, 2. Aufl., § 1922, Anm. 3.

48 *Staudinger/Boehmer,* BGB, 11. Aufl., § 1922, Anm. 162.

49 Vgl. *Fischer,* BB 1956, S. 839ff.; *Bartholomeyczik,* Erbrecht, 4. Aufl., S. 199.

50 Dagegen wäre es nicht zulässig, durch eine Eintrittsklausel den Erben zu verpflichten, in die Gesellschaft einzutreten.

51 *W. Siebert,* Gesellschaftsvertrag und Erbrecht, a.a.O., S. 12ff.; *ders.,* NJW 1955, a.a.O., S. 812f.; *ders.,* BB 1957, a.a.O., S. 18ff.

nicht statt. Entscheidet sich der Erbe für den Eintritt in die OHG, so muß er der Gesellschaft gegenüber eine diesbezügliche Erklärung abgeben, worauf die anderen Gesellschafter dann kraft des Gesellschaftsvertrages verpflichtet sind, ihn aufzunehmen[52]. Verzichtet er auf den Eintritt, so wird die Gesellschaft ohne ihn fortgesetzt, wobei er jedoch – falls der Gesellschaftsvertrag nichts anderes vorsieht – nach § 738 BGB den Anspruch auf ein Auseinandersetzungsguthaben erhält.

2) Nachfolge sämtlicher Miterben in die OHG

Sind mehrere Erben vorhanden, die alle nach dem Gesellschaftsvertrag anstelle des Verstorbenen Gesellschafter werden sollen, so wird die Erbengemeinschaft selbst nicht Gesellschafter[53]. Hinsichtlich des Gesellschaftsanteils tritt vielmehr nach herrschender Lehre und Rechtsprechung eine Sondererbfolge ein[54]. Da eine Erbengemeinschaft[55] als solche nicht Gesellschafterin einer OHG sein kann und die erbrechtliche Regelung der gesellschaftsrechtlichen Regelung weichen muß[56], erwerben die Erben den Gesellschaftsanteil am Nachlaß unmittelbar geteilt und werden demgemäß mit dem Tode des Erblassers automatisch Gesellschafter nach Maßgabe ihres so erworbenen Gesellschaftsanteils. Sie erhalten also einen eigenen Kapitalanteil ent-

52 Das Mitgliedschaftsrecht des Erblassers wird nicht unmittelbar übertragen, sondern der Eintrittsberechtigte schließt mit den fortsetzenden Gesellschaftern einen Aufnahmevertrag ab, durch den die Mitgliedschaft des Erblassers gleichsam wiederhergestellt wird.
Bis zu dem Zeitpunkt, zu dem sich der Eintrittsberechtigte entschieden hat, ob er eintreten will oder nicht, wird die OHG unter den übrigen Gesellschaftern fortgesetzt. Der Kapitalanteil des Verstorbenen verwandelt sich in dieser Zeit zu einem Abschichtungsanspruch des Erben gegenüber der OHG, der als Nachlaßgegenstand zum Nachlaß gehört, während die Mitgliedschaft des Erblassers erlischt.
Tritt der Eintrittsberechtigte in die OHG ein, bringt er mit der Aufnahme in die Gesellschaft seinen Abschichtungsanspruch ein. Die Gesellschafter sind dann verpflichtet, diesen in einen Kapitalanteil zurückzuverwandeln.
Schneider, Zartmann, Martin, Familienunternehmen und Unternehmertestament, Heidelberg 1955, S. 93f.

53 Nach der erbrechtlichen Regelung fällt mehreren Erben der Nachlaß als Erbengemeinschaft zu, so daß sie zur gesamten Hand am Nachlaß beteiligt sind (§§ 2032ff. BGB).

54 *Siebert,* NJW 1955, a.a.O., S. 810; BGH-U. v. 22.11.1956 II ZR 222/55 BGHZ 22, 186 = DB 1956, S. 1227 = BB 1957, S. 11; vgl. hierzu u.a. *Hueck,* JZ 1957, S. 222; *Reinicke,* NJW 1957, S. 561; *Schlegelberger,* Kommentar zum HGB, 4. Aufl., § 139, RdNr. 25 a; *Zunft,* NJW 1957, S. 1129.

55 Eine Erbengemeinschaft kann im Rechtsverkehr weder als geschlossene Einheit auftreten, noch kann sie eine unbeschränkte Haftung für ihre Mitglieder übernehmen.

56 *A. Hueck,* Recht der OHG, 2. Aufl., S. 17; *ders.,* JZ 1957, S. 222; *W. Siebert,* StbJahrb. 1955/56, S. 317; *ders.,* Gesellschaftsvertrag u. Erbrecht, a.a.O., S. 21; BGHZ 22, 192.

sprechend ihrer Erbquote und besitzen in diesem Rahmen selbständige Stimm- und Verwaltungsrechte[57].

Wer Erbe wird, bestimmt sich nach den Regeln des Erbrechts. Die gesetzlichen oder durch letztwillige Verfügung berufenen Erben rücken automatisch in die Stellung des Verstorbenen in der OHG ein[58]. Die Nachfolge mehrerer als Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag zugelassener Miterben vollzieht sich damit nach den gleichen Grundsätzen, wie wenn ein als Gesellschafter zugelassener Alleinerbe die Nachfolge seines Erblassers antritt[59].

IV) Fortsetzung der Gesellschaft mit einem Teil der Erben des Verstorbenen

Der Gesellschaftsvertrag kann weiter vorsehen, daß nicht alle, sondern nur einer oder einige der Miterben in die Gesellschafterstellung des Erblassers nachrücken sollen. Erst bei dieser Gestaltung von Gesellschaftsverträgen und letztwilligen Verfügungen zeigt sich die grundsätzliche Unvereinbarkeit zwischen gesellschaftsrechtlicher Nachfolgeklausel und erbrechtlichem Verfügungstatbestand. Eine Miterbengemeinschaft kann in einem solchen Fall die Mitgliedschaft schon deshalb nicht erwerben, weil ihr auch nicht nachfolgeberechtigte Erben angehören[60]. "Nach dem Gesellschaftsvertrag kann nur eine Person Erbe werden; nach Erbrecht ist ein solcher Einzelerbe nicht vorhanden, sondern es besteht nur eine Miterbengemeinschaft. Im Zeitpunkt des Erbfalles ist also kein nachfolgeberechtigter Erbe vorhanden[61]."

In einem so gelagerten Fall wäre es naheliegend, den Nachfolgevorgang in der gleichen Form wie bei der Nachfolge aller Miterben in die Gesellschaft zu

57 BGHZ 22, 192; vgl. Literatur unter 54).

58 *O. Model,* a.a.O., S. 178; BGH II ZR 2/58 v. 11.5.1959, BB 1959, 575; NJW 1959, 1433.

59 Vgl. weiter oben unter Abschn. B, III, 1, im 1. Teil dieser Arbeit.

60 Andererseits kann die Verselbständigung der einzelnen Erbenstellung nicht im Wege einer Auseinandersetzung erreicht werden, weil diese voraussetzen würde, daß entweder die Mitgliedschaft als solche oder wenigstens ihr Kapitalwert in den Nachlaß gelangt ist.
Auf Grund der beschränkten Nachfolgeklausel des Gesellschaftsvertrages ist jedoch ein Übergang der Mitgliedschaft auf die Miterbengemeinschaft ausgeschlossen.
Es besteht aber auch kein Abschichtungsanspruch gegenüber der Gesellschaft, da dieser ein Erlöschen der Mitgliedschaft des Erblassers im Augenblick seines Todes voraussetzen würde. Letzteres soll aber gerade durch die Nachfolgeklausel verhindert werden. *H. Paulick,* StuW 1964, Sp. 538f.

61 *W. Siebert,* Gesellschaftsvertrag und Erbrecht, a.a.O., S. 22.

gestalten. Verschiedene Autoren[62] vertreten deshalb die Ansicht, – ähnlich wie im Höfe- und Heimstättenrecht[63] – dem oder den zur Nachfolge berufenen Miterben eine von der allgemeinen Regelung abweichende Rechtsstellung, nämlich eine Sondererbfolge in die Mitgliedschaft, einzuräumen.

Geht man von der Vorstellung aus, daß im Gesellschaftsvertrag für den Fall des Todes eines Gesellschafters ein Abfindungsanspruch für ausscheidende Erben des verstorbenen Gesellschafters ausgeschlossen wurde[64], so sähe die Sondererbfolge in Anlehnung an Hueck[65] wie folgt aus:

Während der Nachfolgeerbe automatisch Gesellschafter wird, scheiden die weichenden Erben ohne Abschichtungsanspruch gegenüber der Gesellschaft aus der OHG aus. Fraglich ist jedoch, welchen Kapitalanteil der eintretende Erbe erhält. Nach Hueck entspricht es dem Willen aller Gesellschafter, daß der ganze Anteil des Erblassers auf seinen Nachfolgeerben übergeht. Erbrechtlich gesehen jedoch gehört der Anteil an sich zum Nachlaß, so daß alle Erben an seinem wirtschaftlichen Wert beteiligt sind, soweit das Testament nichts anderes bestimmt. Da aber nur ein Erbe die Fähigkeit zum Gesellschafter hat, muß er diesen Anteil sozusagen als Repräsentant der Erbengemeinschaft in seiner Gesamtheit erhalten, während er im Innenverhältnis die übrigen Erben abzufinden hat, um der erbrechtlichen Regelung Rechnung zu tragen[66].

62 *Siebert,* BB 1956, S. 837f.: *ders.,* BB 1957, S. 18ff.: *ders.,* NJW 1955, S. 811; *Staudinger/Boehmer,* BGB, 11. Aufl., § 1922 Anm. 162; *Baumbach/Duden,* HGB, 18. Aufl., § 139 Anm. 2C (am Ende); *Hueck.* JZ 1957, S. 222ff.

63 Nach der britischen Höfeordnung vom 24.4.1947 fällt der Hof nebst allem, was zu seiner Wirtschaftseinheit gehört, mit dem Erbfall kraft Gesetzes als Teil der Erbschaft in das Alleineigentum des Hoferbens, während sich die Erbfolge in den übrigen Nachlaß nach den Vorschriften des BGB bestimmt. Die weichenden Erben haben lediglich einen geldlichen Anspruch gegen den Hoferben, dessen Höhe sich aus der besonderen Berechnungsvorschrift des § 12 HöfeO. ergibt. *O. Model,* a.a.O., S. 188.

64 Diese Regelung liegt besonders im Interesse der Gesellschaft, da sie ein übermäßiges Anschwellen der Gesellschafterzahl durch Eintritt zu vieler Erben verhindert, und der Gesellschaft die Erhaltung des vollen Gesellschaftskapitals sichert, ohne sie mit Abfindungspflichten zu belasten.
Würde der Abfindungsanspruch der ausscheidenden Erben nicht vom Gesellschaftsvertrag ausgeschlossen, so würde der Nachfolgeerbe nur mit jenem Kapitalanteil des Erblassers Gesellschafter, der ihm auch erbrechtlich zufällt. Der übrige Kapitalanteil würde erbrechtlich den anderen Erben zustehen. Da diese aber nicht Gesellschafter werden können, folglich auch keinen Anteil am Gesamthandsvermögen der OHG erhalten können, wächst der restliche Kapitalanteil den übrigen Gesellschaftern einschließlich der eintretenden Erben zu, während die weichenden Erben dafür als Miterben zur gesamten Hand einen schuldrechtlichen Abfindungsanspruch gegen die OHG erhalten. *A. Hueck,* JZ 1957, S. 223.

65 *A. Hueck,* JZ 1957, a.a.O., S. 222f.; *W. Siebert,* NJW 1955, a.a.O. S. 810f.

66 Die Annahme der Mitgliedschaft als Gegenstand einer Sonderrechtsnachfolge schließt nicht aus, daß sie in dem Sinne zum gesamten Nachlaß gehört, als ihr Wert in die Auseinandersetzung der Miterben einzubeziehen ist. Jedenfalls hat die Sondererbfolge in die Mitgliedschaft nicht den Sinn, den oder die Gesellschaftserben vermögensmäßig

Zusammenfassend kann man also sagen, daß den gesellschafts- und erbrechtlichen Gesichtspunkten nur dann gleichzeitig Rechnung getragen werden kann, wenn dem oder den nachfolgeberechtigten Gesellschaftererben der ganze Anteil des Erblassers zufällt, aber gleichzeitig eine entsprechende Ausgleichspflicht gegenüber dem oder den weichenden Erben entsteht[67].

Während der BGH für den Fall, daß alle Erben Nachfolger des Erblassers in der OHG werden, eine Einzelnachfolge aller einzelnen Erben anerkannt hat, ist er nicht bereit, bei der Nachfolge eines bestimmten oder einiger bestimmter Erben die Sondererbfolge zuzulassen[68]. Praktisch kommt er zwar zu dem gleichen Ergebnis, bedient sich aber einer umständlichen Konstruktion, die gleichzeitig ein Element der Unsicherheit in den Nachfolgevorgang bringt, wie aus der Argumentation des BGH leicht ersichtlich wird. Da "der Gesellschafter-Miterbe insoweit nur das und nur soviel erlangen kann, wie ihm auf Grund seines Erbrechts zusteht"[69], soll der nachfolgeberechtigte Miterbe nur einen seiner Erbquote entsprechenden Teil der Gesellschafterstellung erhalten können. Der Rest soll den bereits vorhandenen Gesellschaftern einschließlich der Gesellschaftererben[70] zuwachsen, da die übrigen Erben auf Grund der Nachfolgeklausel nicht Gesellschafter werden können. Einen Abfindungsanspruch gegen die OHG können die weichenden Erben nicht erheben, da der Gesellschaftsvertrag solche Ansprüche ausschließt[71]. Hieraus folgt, daß die übrigen Gesellschafter einen erhöhten Kapitalanteil ohne jegliche Gegenleistung erhalten. Sie sollen deshalb vertraglich verpflichtet werden, den ihnen durch den Ausschluß der Abfindungsansprüche zugewachsenen Teil des Gesellschaftsanteiles an den nachfolgeberechtigten Gesellschafter-Miterben zu übertragen[72], so daß dieser im Ergebnis doch die volle Gesellschafterstellung des Erblassers erhält[73]. Da aber der Gesellschaftererbe

zu bevorzugen, sofern nicht der Erblasser letztwillig etwas anderes bestimmt hat. *H. Paulick,* StuW 1964, a.a.O., Sp. 540.

67 So im wesentlichen auch *Siebert,* BB 1957, S. 18f.; *Reinicke,* NJW 1957, S. 563; *Baumbach-Duden,* HGB, 18. Aufl., 1968, Anm. 2 C (am Ende); *A. Petersen,* BB 1963, a.a.O., S. 332.

68 BGH-U. v. 22.11.1956; BB 1957, S. 11; vgl. auch Abschnitt B, III, 2 im 1. Teil dieser Arbeit.

69 BGH–U. v. 22.11.1956.

70 *Schneider-Zartmann-Martin,* Familienunternehmen und Unternehmertestament, 3. Aufl., 1960, S. 409.

71 Vgl. auch Anmerkung 66 im 1. Teil dieser Arbeit.

72 Das entspricht, auch wenn der Gesellschaftsvertrag keine ausdrückliche diesbezügliche Bestimmung enthält, dem Sinn und Zweck der gesellschaftsvertraglich vereinbarten Nachfolgeklausel und damit dem im Wege der Auslegung (§ 133 BGB) zu ermittelnden Willen der Beteiligten; denn der in die Gesellschaft eintretende Erbe soll die gleiche Stellung wie der Erblasser erhalten. *Schneider-Martin-Zartmann,* a.a.O., S. 409.

73 BGHZ 22, S. 196.

jetzt gesellschaftsrechtlich mehr erhält als ihm erbrechtlich zusteht und er somit einen unberechtigten Vorteil erhält, soll er nach § 242 BGB[74] gegenüber seinen Miterben ausgleichspflichtig sein. Rechtlich gesehen stammen die seine Erbquote übersteigenden Bruchteile der Mitgliedschaft, die ihm seitens der fortsetzenden Gesellschafter zurückübertragen werden, nicht aus dem Nachlaß, so daß der BGH bei der Übertragung der Ausgleichsansprüche auf die weichenden Erben auf den Grundsatz von Treu und Glauben zurückgreifen mußte[75].

Die nach Auffassung des BGH bestehende Ausgleichspflicht gegenüber den ausscheidenden Erben kann der Gesellschaftererbe vornehmlich auf dreierlei Weise erfüllen:

1) Der Gesellschafterbe vermindert seinen ererbten Kapitalanteil, um seine Miterben abzufinden. In diesem Fall wird der Abschichtungsanspruch aus dem Gesellschaftsvermögen befriedigt.
2) Der Gesellschaftererbe verzichtet zum Teil auf den übrigen Nachlaß, so daß die Abfindung aus dem übrigen Nachlaß des Erblassers gezahlt wird.
3) Der Gesellschaftererbe findet seine Miterben aus seinem Privatvermögen ab.

Diese drei Möglichkeiten zur Erfüllung der Ausgleichspflicht gegenüber den weichenden Erben werden bei der folgenden steuerwirtschaftlichen Betrachtungsweise noch eingehender erörtert werden.

74 § 242 BGB lautet: der Schuldner ist verpflichtet, die Leistung so zu bewirken, wie Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte es erfordern.
75 *W. Siebert,* BB 1957, a.a.O., S. 19f.

Zweiter Teil
ALLGEMEINE STEUERWIRTSCHAFTLICHE ASPEKTE DER ERBFOLGE

Im ersten Teil wurden zivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten der Erbfolge beim Tode des Inhabers einer Einzelfirma bzw. des Gesellschafters einer OHG dargestellt. Nicht dagegen wurden Probleme steuerwirtschaftlicher und steuerrechtlicher Art behandelt, die sich in der Regel dann ergeben, wenn von einer bestimmten zivilrechtlichen Gestaltungsmöglichkeit Gebrauch gemacht wird.

Im folgenden werden deshalb zunächst allgemein steuerwirtschaftliche Probleme der Erbfolge erörtert, um dann im dritten Teil dieser Arbeit auf steuerwirtschaftliche Aspekte der einzelnen zivilrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten eingehen zu können.

A) Grundprobleme der steuerwirtschaftlichen Betrachtung

Die einkommensteuerrechtliche Stellung einer natürlichen Person im allgemeinen und des Erblassers bzw. Erben im besonderen ist von entscheidender Bedeutung für die steuerwirtschaftliche Betrachtung der Erbfolge. Hängt doch von der Beurteilung dieses Problemes ab, ob der Erblasser selbst oder aber seine Erben als Steuerpflichtige zur Besteuerung herangezogen werden müssen. Dies kann einen nicht geringen Einfluß auf die Höhe des Progressionstarifes und somit auf die effektive, einkommensteuerliche Belastung haben.

Des weiteren wird für die einkommensteuerliche Behandlung der Erbfolge die steuerwirtschaftliche Umschreibung des Gewinnverwirklichungstatbestandes relevant sein. Neben der vom Steuerrecht geprägten, formalrechtlichen Umschreibung der Realisationstatbestände in Form der Veräußerung, Entnahme und des Tausches tritt hier eine wirtschaftlich orientierte Begriffsbestimmung in den Vordergrund. Nur so kann den steuerwirtschaftlichen Erfordernissen bei der steuerrechtlichen Beurteilung der Erbfolge genügend Rechnung getragen werden.

Im Anschluß daran wird noch zu klären sein, ob der Erbgang als solcher in steuerwirtschaftlicher und steuerrechtlicher Sicht ein Realisationstatbestand ist oder nicht.

I) Allgemeines zur einkommensteuerlichen Stellung des Erben als Nachfolger des Erblassers

Bürgerlich-rechtlich ist der Erbe Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers. Ob er jedoch auch einkommensteuerrechtlich als Gesamtrechtsnachfolger zu betrachten ist, wird nirgends expressis verbis bestimmt. *Theis*[1] weist mit Recht darauf hin, daß die Erbschaft oder der Erbe im Einkommensteuerrecht nur am Rande erwähnt wird. Eine grundlegende Regelung fehlt jedoch. Zwar bestimmt § 8 StAnpG, daß die Steuerschuld des Erblassers auf den Erben übergeht[2], sagt jedoch nichts über den Übergang anderer steuerrechtlicher Verpflichtungen und Befugnisse[3]. § 8 StAnpG beantwortet also nicht alle im

1 *Theis, W.,* Der Erbe im EStRecht, a.a.O., S. 8.
2 BFH II 96/56 U.v. 23.9.59, BStBl III 1960, 54 = StRK AO § 361 R. 2; BFH IV 43/60 v. 8.9.60, StRK AO § 86 R. 43 = B 1960, 1354.
3 Amtl. Begründung zu § 8 StAnpG, RStBl. 1934, 403f.; *König,* DStZ 1939, 982.

Steuerrecht auftretenden Fragen der Rechtsnachfolge wie z.B. jene, ob dem Erben auch die Vergünstigungen des Erblassers zustehen [4].

Dennoch wird man annehmen können, daß auch einkommenssteuerrechtlich beim Erbgang grundsätzlich Gesamtrechtsnachfolge gilt[5]. Hierauf weist wohl am deutlichsten § 24 Ziff. 2 EStG hin, wonach Einkünfte aus ehemaliger Tätigkeit oder aus einem früheren Rechtsverhältnis auch beim Rechtsnachfolger Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG sind. Die Einkünfte, die der Erbe als Rechtsnachfolger des Erblassers bezieht, gehören somit zur gleichen Einkunftsart wie beim Erblasser[6]. Eine weitere Vorschrift, die sich mit dem Rechtsnachfolger beschäftigt, ist § 7 Abs. 1 EStDV. Danach ist der Rechtsnachfolger aus einer unentgeltlichen Übertragung (z.B. Erbschaft) bei der Bewertung eines Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Anteils an einer Personengesellschaft an die Werte des Rechtsvorgängers gebunden. Da § 7 EStDV nicht vom Gesamtrechtsnachfolger, sondern vom Rechtsnachfolger spricht, erfaßt er sowohl den Einzel- als auch den Gesamtrechtsnachfolger.

Die Übertragung eines Betriebes nach § 7 EStDV kann demnach ebensogut durch Einzelrechts- wie durch Gesamtrechtsnachfolge erfolgen. Das Gesetz knüpft lediglich an die Unentgeltlichkeit der Übertragung an und unterscheidet in dieser Bestimmung nicht nach Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge. Somit läßt § 7 EStDV keinen eindeutigen Schluß auf die einkommensteuerrechtliche Stellung des Erben zu. Man kann höchstens daraus folgern, daß die unentgeltliche Übertragung eines Betriebes der Gesamtrechtsnachfolge gleichgesetzt werden kann[7].

Die Ausbeute an Vorschriften, die sich mit der Gesamtrechtsnachfolge befassen, ist demzufolge im Steuerrecht sehr gering. Andererseits wurden durch Rechtsprechung und Lehre viele Lücken des Gesetzes in der Weise ausgefüllt, daß Besteuerungsmerkmale aus der Person des Erblassers in der Person des Erben weiterwirken und somit dessen Besteuerung bestimmen. Ohne diese Vorstellung wäre die Rechtsprechung namentlich des BFH kaum verständlich, was an zwei Beispielen kurz erläutert sei:

Gemäß der Entscheidung des BFH vom 13.12.57[8] wurde dem Erben die erhöhte AfA nach § 7b EStG insoweit zugebilligt, als sie dem Erblasser noch zustehen würde. Die Begründung des BFH ging dahin, daß der Erbe als

4 *Kühn,* § 8 StAnpG, Anm. 2; *Theis, W.,* a.a.O., S. 7f.
5 Vgl. *Boeker,* RWP-Blattei 14D Allg. Einzelfragen 63 Lfg. 289 S. 30; *König,* DStZ 1939, 982; BFH V 149/55 v. 15.11.55, StRK UStG § 2 Abs. 1 R. 30.
6 *Littmann,* FR 1958, 506; *Boeker,* RWP-Blattei 14D Allg. Einzelfr. 63 Lfg. 289 S. 32.
7 *Theis, W.,* Der Erbe im EStR, a.a.O., S. 9; ebenso BFH IV 233/51 v. 24.10.51, BStBl III 1952, 5 = StRKEStG § 10 Abs. 1 Ziff. 3 R. 6.
8 BFH-U. v. 13.12.57 – VI 234/56, BStBl III 1958, 72 = StRKEStG § 7b R. 24.

Gesamtrechtsnachfolger "in ganz anderem Maße als der Einzelrechtsnachfolger nicht nur zivilrechtlich, sondern auch steuerrechtlich" gemäß § 8 StAnpG in die Rechtsposition seines Rechtsvorgängers einrücke. Der Erbe erwerbe damit auch jene Rechtsstellung, die der Erblasser dadurch erlangt habe, daß er die volkswirtschaftlich erwünschte und nach § 7b EStG steuerlich begünstigte Leistung erbracht habe. Der Erbe kann sozusagen als "Hersteller" i.S. des § 7b EStG angesehen werden und daher auch die erhöhte AfA des Erblassers fortsetzen.

Die Einstellung wird jedoch vor allem noch durch das Urteil vom 22.6.62[9] verdeutlicht, in dem der BFH unter Aufgabe der Rechtsprechung des RFH den Übergang des Verlustabzuges auf den Erben anerkannt hat. Auch hier betont der BFH den vollen Eintritt des Erben in die Rechtsstellung des Erblassers auf dem Gebiet des bürgerlichen Rechtes, wobei letzteres grundsätzlich auch steuerrechtlich gelte. Die Steuerschulden des Erblassers gehen nach § 8 StAnpG auf den Erben über. Der Erbe muß nach § 119 AO alle Bescheide gegen sich gelten lassen, die dem Erblasser gegenüber ergangen sind. Wenn zum Nachlaß ein Gewerbebetrieb gehört, so ist der Erbe nach § 7 Abs. 1 EStDV für die einkommensteuerliche Gewinnermittlung an die Wertansätze der letzten Bilanz des Erblassers gebunden.

Mit den obigen Urteilen bejaht der BFH grundsätzlich die Einstellung, daß der Erbe voll, d.h. nicht nur vermögenswirksam, sondern auch rechtswirksam in die Rechtsstellung des Erblassers eintritt. Die Kontinuität der Einkommensermittlung wird durch den Erbfall nicht unterbrochen, so daß die vom Erblasser erfüllten Voraussetzungen auf Grund des Fortsetzungsgedankens gleichzeitig als vom Erben erfüllt gelten.

Dem Grundsatz der Gesamtrechtsnachfolge kann demnach entnommen werden, daß der Erbe einkommensteuerrechtlich die Rechtsposition des Erblassers einnimmt und fortsetzt[10]. Diese Annahme gilt jedoch nicht soweit, daß die persönliche Steuerpflicht des Erblassers hinsichtlich der aus dem Nachlaßvermögen herrührenden Einkünfte über seinen Tod hinaus fingiert wird mit der Folge, daß nicht Einkünfte des Erben, sondern des Erblassers vorliegen[11]. Die persönliche Steuerpflicht des Erblassers und damit auch seine Einkommensteuerpflicht endet mit seinem Tode[12]. Als neues Steuersubjekt ist der Erbe oder die Erbengemeinschaft zu betrachten, wobei die Erbengemeinschaft nicht selbst, sondern durch ihre einzelnen Mitglieder zur Be-

9 BFH-U. v. 22.6.62 – VI 49/61 S, B.St.Bl. III 1962, 386 = StRK EStG § 10 d R. 14 m. Anm. Schlutius.

10 RFH VI 801/38 v. 4.1.39, RStBl 1939, 264 = Kartei EStG 1938 § 15 Ziff. 2 R. 11.

11 *Littmann, E.*, FR 1958, S. 506.

12 *Seithel, R.*, RWP-Blattei 14 D Eink.steuer II B 62, Einzelfragen S. 58; *Hermann-Heuer,* Kommentar zur ESt u. KSt, S. 45; *Theis, W.*, a.a.O., S. 10.

steuerung herangezogen wird. Daran ändert sich auch dann nichts, wenn der Erbe oder die Erbengemeinschaft einen geerbten Betrieb veräußert, weil er bzw. sie nichts damit zu tun haben will. Selbst wenn die Betriebsveräußerung als letzter gewerblicher Akt der Unternehmertätigkeit des Erblassers anzusehen wäre, wie z.B. bei einem Geschäftsüberlassungsvertrag[13], ist der Gewinn daraus als gewerblicher Veräußerungsgewinn i.S. des § 16 EStG beim Erben bzw. bei der Erbengemeinschaft, und zwar als dessen bzw. deren Gewinn, zu versteuern[14].

Theis[15] will den Veräußerungsgewinn bei Veräußerung eines gewerblichen Betriebes dann nicht dem Erben, sondern noch dem Erblasser zurechnen, wenn der Erbe das vom Erblasser geerbte Vermögen lediglich veräußert. Obwohl diese Auffassung auch durch die Entscheidung des FG Hannover v. 27.2.61[16] unterstützt wird, bestehen dennoch starke Bedenken; denn der Erbe ist nicht Vertreter des Erblassers, sondern dessen Nachfolger. Die Veräußerungshandlung ist deshalb eine Handlung des Erben und nicht des Erblassers, so daß die steuerlichen Folgen ausschließlich den Erben, nicht den Erblasser treffen können. Es mag u.U. richtig sein, daß die Unternehmereigenschaft des Erblassers mit dem Erbfall nicht auf den Erben übergeht[17] (a.A. Bise[18]). Selbst dann kann aber die Unternehmereigenschaft als solche keine ausreichende Begründung dafür sein, die Steuerpflicht des Erblassers über seinen Tod hinaus aufrechtzuerhalten[19]; denn die Einkommensteuerpflicht endet mit dem Tode des Steuerpflichtigen[20]. Letzteres scheint Theis nicht konsequent genug berücksichtigt zu haben, wenn er den Veräußerungsgewinn dennoch dem Erblasser und nicht dem bzw. den Erben zurechnen will[21].

II) Allgemeines zum Begriff der Gewinnrealisierung

Durch Unterbewertung von Vermögensteilen einer Unternehmung (Aktivposten der Bilanz) sowie durch Überbewertung von Schulden (Überhöhung von Passivposten) entstehen stille Rücklagen, die zusätzliches Eigenkapital

13 Es handelt sich hier um die Übertragung einer Unternehmung durch Rechtsgeschäft unter Lebenden auf den Todesfall. *Vgl. Model, O.*, a.a.O., S. 333.
14 *Littmann, E.*, FR 1958, S. 506.
15 *Theis, W.*, Erbe in EStR, a.a.O., S. 11.
16 FG Hannover v. 27.2.1961, IV 262/60 n. rkr., EFG 1961, S. 444.
17 *Theis*, a.a.O., S. 11ff.
18 *Bise, W.*, Betriebswirtschaftliche und steuerliche Fragen bei Erbfällen und Verschmelzungen, Düsseldorf 1967, S. 5ff.
19 Vgl. Abschn. C,II,3 im 2. Teil dieser Arbeit.
20 *Theis*, a.a.O., S. 10; *Hermann-Heuer*, a.a.O., S. 45; *Seithel*, a.a.O., S. 58.
21 *Theis*, a.a.O., S. 11.

darstellen. Sie werden i.d.R. als stille Reserven bezeichnet, da sie im Gegensatz zu den offenen Rücklagen nicht in der Bilanz ausgewiesen werden[22]. Aufgelöst werden diese Reserven entweder durch eine buchmässige oder durch eine echte Realisierung[23]. Bei der *buchmässigen Reservenrealisierung* wird der unter dem wirklichen Wert liegende Buchwert eines Geschäftsaktivums bzw. der über dem wirklichen Wert liegende Buchwert eines Geschäftspassivums in der Geschäftsbuchhaltung auf den wirklichen Wert erhöht bzw. gesenkt. Diese Aufwertungs- bzw. Abwertungsbuchungen führen dann in der Geschäftsbuchhaltung zu einer Vermögenszunahme bzw. zu einem Ertrag. Allerdings findet die buchmässige Realisierung in den handels- und steuerrechtlichen Vorschriften ihre Grenzen; denn Werterhöhungen dürfen, soweit sie die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten übersteigen, aufgrund der Niederstwertvorschrift weder in der Handelsbilanz noch in der Steuerbilanz berücksichtigt werden.

Die *echte Reservenrealisierung* besteht dagegen darin, daß Geschäftsaktiva, auf denen stille Reserven ruhen, aus dem Vermögen der Unternehmung ausscheiden und dafür ein Gegenwert vereinnahmt wird, der i.d.R. aus Geld oder ausnahmsweise auch aus einem anderen Wirtschaftsgut bestehen kann. Somit tritt an die Stelle der stillen Reserve ein realer Gegenwert, der als Ertrag für die Unternehmung substanzmässig verfügbar ist. Die stille Reserve wird also im vollen Sinne des Wortes realisiert[24].

Von einer echten Reservenrealisierung wird man demnach aus steuerwirtschaftlicher Sicht dann sprechen können, wenn die drei Hauptmerkmale der Gewinnverwirklichung erfüllt sind; nämlich das Ausscheiden eines Vermögensgegenstandes aus der Unternehmung, das Entgelt für den ausgeschiedenen Vermögensgegenstand und die substanzmässige Verfügbarkeit über das erhaltene Entgelt.

Ein Vermögensgegenstand scheidet gewöhnlich dann aus der Unternehmung aus, wenn er veräußert, getauscht oder ins Privatvermögen überführt wird. Grundsätzlich können diese Tatbestände eindeutig umschrieben werden. Bei der Auflösung von Gemeinschaften im allgemeinen und bei der Erbauseinandersetzung im besonderen ergeben sich jedoch gewisse Schwierigkeiten.

22 Vgl. *Wöhe, G.*, Einführung in die Allgemeine BWL, 6. Aufl., Berlin u. Frankfurt a.M. 1964, S. 417f.; vgl. hierzu auch die Ausführungen zur Bewertung des Nachlasses unter Abschn. B,II im 2. Teil dieser Arbeit.

23 *Känzig*, Die stillen Reserven der Unternehmung im Einkommensteuersystem, in: Die Unternehmung, 6. Jahrgang, Nr. 2, April 1952, Bern, S. 15ff.

24 *Känzig, E.*, Die stillen Reserven der Unternehmung . . . . . a.a.O., S. 16f.

So weist Mutze[25] beispielsweise darauf hin, daß die Auflösung von Gemeinschaften nicht auf die Veraußerung von Vermogenswerten hinzielt. Es ginge hierbei vielmehr um die Aufteilung unter den Berechtigten. Ein auf Veräußerung gerichteter Vertrag liegt aber zum mindesten dann vor, wenn ein Miterbe das zum Nachlaß gehorende Betriebsvermogen übernimmt und die anderen Erben aus seinem Vermogen abfindet[26]. Fur diesen Fall hält auch Mutze[27] die Annahme eines Veräußerungsvorganges für nicht ausgeschlossen. Demnach wird man bei der Erbauseinandersetzung *grundsätzlich* dann einen *Veräußerungsvorgang* annehmen konnen, wenn die Auseinandersetzung nicht im Wege der Erlosteilung bzw. der Naturalteilung erfolgt.

Die Naturalteilung stellt jedoch nur dann keinen Veräußerungsvorgang dar, wenn die Teilung des Nachlasses so durchgeführt wird, daß die Erben an den einzelnen Gegenstanden sowohl des Privat- als auch des Betriebsvermögens anteilig partizipieren: denn bis zur Erbauseinandersetzung ist jeder Erbe aufgrund seiner Erbberechtigung an jedem einzelnen Vermögensgegenstand beteiligt[28].

Demnach kann eine Teilung, die dem Erben A das gesamte Betriebsvermögen, dem Erben B das gesamte Privatvermögen zuweist, nicht als eine Naturalteilung im o.g. Sinne betrachtet werden. Dies auch dann nicht, wenn die zugewiesenen Anteile gleiche Teil- oder Verkehrswerte verkörpern. Lediglich für den Anteil des dem einzelnen Erben aufgrund seiner Erbberechtigung zugewiesenen und verbleibenden Vermogensgegenstandes ist und bleibt er auch nach der Auseinandersetzung Erbe. Erhält er aber darüber hinaus noch Anteile der anderen Miterben, so hat er diese entgeltlich erworben[29].

Würde er sie nicht entgeltlich erwerben, so ergäbe sich die Konsequenz, daß aufgrund der im Betriebsvermögen ruhenden stillen Reserven eine ungleiche Verteilung der aus dem Nachlaß resultierenden Steuerlast hervorgerufen würde, die zu einer mit der Erbquote nicht übereinstimmenden Verteilung des Nachlasses führen würde[30]. Gerade dieses sollte aber vermutlich nach dem Willen aller Beteiligten, vor allem aber nach dem Willen des Erblassers vermieden werden.

25 *Mutze*, FR 1965, S. 518ff.
26 *Palandt*, Komm. z. BGB, a.a.O., § 731 Anm. 1 und § 736 BGB Anm. 2c: *Fricke*, FR 1965, S. 155.
27 *Mutze*, FR 1965, S. 518ff.
28 RFH VI A 1488 31 v. 8.11.33. RStBl. 1934, 295 = *Littmann*, FR 1958, 509, Vgl. Abschn. C,II,3 im 2. Teil dieser Arbeit.
29 RFH VI 1488/31, v. 8.11.33, RStBl 1934, 295.
30 Vgl. Abschn. A im 3. Teil dieser Arbeit.

Teilen zwei Erben einen Nachlaß, der aus einem Betrieb mit einem Buchwert von 50.000.–, einem Teilwert von 100.000.– DM und aus einem sonstigen Vermögen von 100.000.– DM besteht in der Weise, daß der Erbe A den Betrieb und der Erbe B das sonstige Vermögen erhält, so muß diese Art der Realteilung nach dem oben Gesagten zu einem Veräußerungsgewinn von 25.000.– für B führen. Denn bei dieser Verteilung des Privat- und des Betriebsvermögens auf beide Erben ergibt sich die Konsequenz, daß sich die Erben gegenseitig je die Hälfte des Betriebes bzw. des sonstigen Vermögens verkaufen[31]. *Würdinger*[32] hält eine derartige Beurteilung der Auseinandersetzung für wirklichkeitsfremd. Gegen seine Betrachtungsweise muß jedoch eingewendet werden, daß eine andere Beurteilung der Erbauseinandersetzung zu *einer ungleichen Verteilung der Steuerlast* und folglich zu einer ungerechtfertigten, den Erbquoten nicht entsprechenden Nachlaßverteilung führt[33].

Für das dargestellte Beispiel gelangte man zu dem gleichen Ergebnis, wenn man der Verteilung der Wirtschaftsgüter fiktiv die *eigentliche Realteilung* im o.g. Sinn vorausgehen ließe. Aufgrund dieser Fiktion erhielte jeder Erbe zunächst seinen der Erbquote entsprechenden Anteil am hinterlassenen Privatvermögen einerseits und am Betriebsvermögen einschließlich der anteiligen stillen Reserven andererseits. Will nun jemand den gesamten Betrieb übernehmen, so kauft er den fehlenden Anteil von seinem Miterben, worauf letzterer u.U. einen Veräußerungsgewinn in Höhe der Differenz zwischen dem höheren Teilwert und dem niedrigeren Buchwert erzielt. Nur dieser – aufgrund wirtschaftlicher Überlegungen gewonnene – Lösungsversuch ermöglicht, daß die einzelnen Erben trotz einer aus dem Nachlaßvermögen resultierenden, unterschiedlichen Steuerlast entsprechend ihrer Erbquote am Nachlass teilhaben.

Für die Erbauseinandersetzung in Form der Realteilung ergibt sich aus der oben geschilderten Fiktion, daß die Auseinandersetzung immer dann zu Gewinnverwirklichungen führen muß, wenn die Zuteilung der Nachlaßgegenstände des Privatvermögens einerseits und des Betriebsvermögens andererseits nicht entsprechend der Erbquote erfolgt. Selbst wenn die Zuteilung des Privat- und Betriebsvermögens entsprechend der Erbberechtigung vorgenommen wird, bleibt noch das Problem der anteilsgerechten Verteilung der stillen Reserven.

Ziel der Auseinandersetzung muß die gerechte, d.h. den jeweiligen Erbquoten entsprechende Verteilung des Nachlasses sein[34]. Folglich müssen

31 Vgl. Abschn. A im 3. Teil dieser Arbeit.
32 *Würdinger, R.*, StuW 1956, S. 112.
33 Vgl. Abschn. A im 3. Teil dieser Arbeit.
34 Vgl. Abschn. A im 3. Teil dieser Arbeit.

den Erben auch die stillen Reserven anteilsmässig zugewiesen werden. Ebenso wie eine Zuteilung des Privatvermögens an den einen Erben und die Zuweisung des Betriebsvermögens an den anderen Erben aus o.g. Gründen ungerechtfertigt wäre, entspräche es nicht dem Gleichheitsprinzip, wenn ein Erbe Betriebsvermögen mit relativ hohen Reserven, ein anderer Erbe dagegen Betriebsvermögen mit relativ niedrigen Reserven erhielte.

Eine Verteilung des Nachlasses entsprechend den Erbquoten kann demnach nur ermöglicht werden, wenn sie dazu führt, daß einerseits der mit dem Teil- bzw. Verkehrswert erfaßte Nachlaß entsprechend den Erbberechtigungen auf die einzelnen Erben verteilt wird und daß andererseits auch die auf dem Nachlaß ruhenden stillen Reserven ihnen entsprechend den Erbquoten zugewiesen werden.

Ebenso wie die Veräußerung führt auch der Tausch von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens grundsätzlich zur Gewinnrealisierung[35]. *Theis* weist jedoch darauf hin, daß es sich um den Tausch von Wirtschaftsgütern zwischen Personen handelt, denen diese Wirtschaftsgüter gehören. Dieses sei aber bei der Realteilung nicht der Fall; denn die bisherigen Gesellschafter seien im Rahmen der Gesamthandsgemeinschaft bereits an den von ihnen übernommenen Wirtschaftsgütern beteiligt, so daß sie ausschließlich das zu Alleineigentum erhielten, woran sie bisher schon gesamthänderisch beteiligt gewesen seien. Folglich finde kein Tausch von Wirtschaftsgütern statt, sondern lediglich eine Übertragung der gegenseitigen Gesamthandsrechte[36].

Diesem Standpunkt von Theis könnte zugestimmt werden, wenn jedem Erben – wie bereits bei der Veräußerung erwähnt wurde – entsprechend seiner Erbquote an den einzelnen Gegenständen sowohl Privat- als auch Betriebsvermögen zugewiesen würde. Dies ist leicht zu machen, wenn der Nachlaß entweder nur aus Privatvermögen oder ausschließlich aus Betriebsvermögen mit gleichmäßig verteilten stillen Reserven besteht. Im letztgenannten Fall darf allerdings die Zuordnung der Vermögenswerte zum betrieblichen Bereich durch den Austausch der gegenseitigen Gesamthandsrechte keine Änderung erfahren. Dies kann beispielsweise durch die Überführung der Nachlaßgegenstände in bereits bestehende, gleichartige Betriebe der Miterben erreicht werden. Eine weitere Möglichkeit besteht in der Änderung der "Rechtsform", indem durch Realteilung der Personengesellschaft entsprechend der Bündeltheorie aus den fiktiven Einzelbetrieben tatsächliche Einzelbetriebe werden.

35 Vgl. u.a. BFH-Urt.I 246/54 U. v. 13.9.55, BStBl.III 1955, 320 = StRK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 1 R 27 mit weiteren Hinweisen.
36 *Theis,* FR 1963, S. 221.

Handelt es sich bei dem Nachlaß jedoch um Wirtschaftsgüter des Privat- und des Betriebsvermögens, wie es i.d.R. der Fall ist, so muß die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus den verschiedenen Vermögensbereichen dann als tauschähnlicher Vorgang betrachtet werden, wenn Erben über ihre Erbberechtigung hinaus gegen Sachabfindung noch Anteile anderer Miterben erwerben[37]. Eine Gewinnverwirklichung liegt demnach nur insofern nicht vor, als den Erben die Nachlaßgegenstände des Privatvermögens einerseits und des Betriebsvermögens einschließlich der Reservenanteile andererseits ausschließlich ihren Erbquoten entsprechend zugewiesen werden. Kommt es zu einer anderen Zuteilung des Nachlasses, so muß ein Tausch angenommen werden; denn andernfalls ergäbe sich auch hier eine ungleiche Verteilung der Steuerlast mit den bereits oben erwähnten, ungerechtfertigten Folgen.

Grundsätzlich besteht beim Tausch die gleiche Problematik wie bei der Veräußerung. Deshalb kann auch hier die bereits bei der Veräußerung angeführte Fiktion die Lösung des Problems erleichtern. Es wird dann rasch ersichtlich, daß der Tausch ebenso wie die Veräußerung zur Gewinnverwirklichung führen muß. Aus diesem Grunde kann auf das oben Gesagte verwiesen werden.

Als dritte Möglichkeit des Ausscheidens bleibt nun noch die Entnahme zu nennen, unter der man die Herausnahme von Wirtschaftsgütern durch den Unternehmer bzw. Mitunternehmer zu privaten Zwecken versteht. Eine Entnahme ist steuerlich nur denkbar, wenn Wirtschaftsgüter zu betriebsfremden Zwecken verwendet werden[38].

Gerade das ist der Fall, wenn ein Erbe ein zum Betriebsvermögen gehörendes, nachgelassenes Wirtschaftsgut nicht mehr als Betriebsvermögen nutzt, sondern in sein Privatvermögen überführt. Durch diese Maßnahme wird steuerlich ein Entnahmegewinn in Höhe der Differenz zwischen dem höheren Teilwert bzw. Verkehrswert und dem niedrigeren Buchwert realisiert.

Ein ähnlicher Fall liegt vor, wenn zum Zwecke der Abfindung der aus dem Betrieb ausscheidenden Miterben Betriebsvermögen eingesetzt wird. Auch hier handelt es sich um eine Entnahme, da Wirtschaftsgüter aus dem nachgelassenen Betrieb ins Privatvermögen überführt werden[39]. Streitig ist in

37 Vgl. Abschn. A,II im 2. Teil dieser Arbeit.

38 Vgl. *Wöhe, G.*, Betriebliche Steuerlehre, Band I, 2. Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1966, S. 178.

39 Anders wäre es dagegen, wenn die entnommenen Wirtschaftsgüter zum bestehenden Buchwert in eine dem ausgleichsberechtigten Erben gehörende Unternehmung gleicher Art überführt würden. In diesem Fall bliebe der betriebliche Charakter der Wirtschaftsgüter unverändert. Nach anerkanntem Recht stellt die Überführung von Wirtschaftsgütern in einen anderen gewerblichen Betrieb des gleichen Unternehmers keine Entnahme im o.g. Sinne dar. Theis, J., in: FR 1958, S. 21; *Winterberg*, FR 1958, S. 119; *Spahn*, FR 1960, S. 302.

diesem Zusammenhang, wem dieser Entnahmegewinn (steuerlich) zugerechnet werden muß, dem ausgleichspflichtigen oder dem ausgleichsberechtigten Erben[40].

Grundsätzlich wird man sich bei der Beantwortung dieser Frage von den gleichen Vorstellungen leiten lassen müssen, die bereits bei der Veräußerung erläutert wurden. Letztlich verfolgt die Erbauseinandersetzung vor allem das Ziel, die Erben entsprechend ihrer Erbquote am Nachlaß zu beteiligen. Dieses Ziel kann aber nur erreicht werden, wenn den Erben auch die im Nachlaß ruhenden stillen Reserven entsprechend ihren Erbberechtigungen zugerechnet werden[41].

Bisher sind die Schwierigkeiten erörtert worden, die sich bei der Umschreibung der drei üblichen Formen des Ausscheidens von Vermögensgegenständen aus der Unternehmung im Rahmen der Erbauseinandersetzung ergeben können. Im folgenden soll noch kurz darauf eingegangen werden, daß auch das Merkmal "Verfügbarkeit über das erhaltene Entgelt" nicht unproblematisch ist.

So weist *Känzig*[42] darauf hin, daß ein Ertrag infolge des Ausscheidens eines Wirtschaftsgutes aus der Unternehmung nicht schon dann als realisiert angesehen werden kann, wenn die *rechtliche* Möglichkeit besteht, über das Entgelt zu verfügen. Der Ertrag ist vielmehr erst dann verwirklicht, wenn die *wirtschaftliche* Möglichkeit besteht, über die erhaltenen Mittel frei zu disponieren. Wann aber ist diese *wirtschaftliche Verfügbarkeit* gegeben?

Diese Frage läßt sich kaum glaubwürdig beantworten, ohne einen kurzen Blick auf den Tatbestand der Ersatzbeschaffung zu werfen. Wie weiter oben erwähnt wurde, schließt die in § 6 des deutschen EStG geregelte Bewertung der Wirtschaftsgüter nicht aus, daß die Wertansätze[43] einzelner Wirtschaftsgüter in der Bilanz stille Rücklagen enthalten. Diese werden i.d.R. aufgelöst, wenn das Wirtschaftsgut veräußert oder aus dem Betriebsvermögen entnommen wird. Es entsteht dann ein steuerpflichtiger Gewinn, wenn das Entgelt oder der Teilwert bzw. der gemeine Wert den Buchwert des Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt der Veräußerung, der Entnahme oder des Tausches übersteigt[44]. Handelt es sich jedoch um einen *Ersatzbeschaffungstatbestand,* d.h. scheidet ein Wirtschaftsgut gegen Entschädigung aus dem Betriebsvermögen aus, für das ein Ersatzwirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt wird, so darf unter gewissen Voraussetzungen die aufgelöste stille

40 Vgl. *Seithel,* RWP-Blattei, a.a.O., S. 56ff.; *Hermann-Heuer* a.a.O., § 16 EStG Anm. 19c.
41 Vgl. hierzu weiter unten die Abschnitte B, III, 2 und C, IV, 2 im 3. Teil dieser Arbeit.
42 *Känzig, E.,* Die stillen Reserven der Unternehmung . . . . , a.a.O., S. 40.
43 Vgl. Abschn. B,II im 2. Teil dieser Arbeit.
44 Vgl. Abschn. B,II,4 im 2. Teil dieser Arbeit.

Reserve des ausgeschiedenen Wirtschaftsgutes auf das Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden, oder es darf in Höhe der aufgelösten stillen Reserve eine steuerfreie Rücklage für Ersatzbeschaffung gebildet werden.

So soll nach der Rechtsprechung des RFH[45] eine Auflösung der stillen Rücklagen bei buchführenden Land- und Forstwirten, Gewerbetreibenden und selbständig Tätigen, deren Gewinn durch Vermögensvergleich ermittelt wird, dann nicht zu einem steuerpflichtigen Gewinn führen, wenn das Wirtschaftsgut im Laufe eines Wirtschaftsjahres *infolge höherer Gewalt* (z.B. Brand[46], Diebstahl[47],) oder infolge bzw. zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs (z.B. drohende Enteignung, Inanspruchnahme für Verteidigungszwecke) gegen Entschädigung aus dem Betriebsvermögen ausscheidet und im Laufe desselben Wirtschaftsjahres ein Ersatzwirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt wird. Voraussetzung einer derartig erfolgsneutralen Ersatzbeschaffung ist jedoch, daß das Ersatzwirtschaftsgut das ausgeschiedene Wirtschaftsgut in technischer und wirtschaftlicher Hinsicht zu ersetzen vermag. Weiterhin wird gefordert, daß das zu ersetzende Wirtschaftsgut zum betriebsnotwendigen Vermögen gehört, so daß die betriebliche Leistungserbringung ohne Ersatzgut nicht oder nur unvollkommen erfüllt werden kann[48].

Damit wäre eine Fallgruppe der erfolgsneutralen Ersatzbeschaffung genannt, die steuerrechtlich ihre Rechtfertigung in der sogenannten *Zwangs-Theorie*[49] fand. Nach ihr wird die echte Realisierung stiller Reserven immer dann verneint, wenn infolge eines äußeren Zwanges Vermögenswerte gegen Entschädigung aus der Unternehmung ausscheiden und ersetzt werden müssen. Obwohl diese Theorie einen sachlich richtigen Kern enthält, indem sie bestimmte Härten der Gewinnbesteuerung beseitigt, kann sie dennoch das wirtschaftlich entscheidende Kriterium für die Vermeidung einer echten Reservenrealisierung nicht liefern[50]. So erlaubt z.B. die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes dann nicht eine erfolgsneutrale Ersatzbeschaffung, wenn die Veräußerung infolge einer 'nur' innerbetrieblichen, wirtschaftlichen Zwangslage notwendig wird; und zwar auch dann nicht, wenn die Unterlassung der Veräußerung unter Berücksichtigung aller Umstände eine wirtschaftliche Fehlmaßnahme gewesen wäre[51].

45 RFH-Urteil v. 3.5.1944, VI 11/44, RStBl. 1944, S. 619.
46 BFH-Urteil v. 29.1.1963, I 151/61, BStBl. III 1963, S. 185.
47 *Rössler, R.*, Wörterbuch des Steuerrechts, Freiburg 1971, Stichwort: Diebstahl, S. 118f.
48 *Känzig, E.*, Die stillen Reserven . . . , a.a.O., S. 36f.
49 Hauptvertreter der Zwangstheorie sind: *Knof*, DStBl. 1939, S. 245ff.; *Lindenberg, K.*, StuW 1942, Sp. 271; *Zitzlaff, F.*, DStBl. 1939, Sp. 211ff.
50 *Känzig, E.*, Die stillen Reserven . . . , a.a.O., S. 38.
51 BFH-Urteil v. 20.8.1964, IV 40/62, BStBl. III 1964, S. 504.

Wirtschaftlich betrachtet kann die Notwendigkeit für eine betriebliche Ersatzbeschaffung und die damit verbundene Vermeidung einer echten Reservenrealisierung jedoch nicht davon abhängen, ob ein Wirtschaftsgut infolge eines äußeren oder infolge eines inneren – betrieblichen – Zwanges aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Gerade in dieser einseitigen Beurteilung der Reservenrealisierung liegt der entscheidende Fehler der Zwangs-Theorie. Sie verkennt nämlich, "dass die Realisierung stiller Reserven und die dadurch herbeigeführte Verwirklichung von Erträgen Vorgänge sind, die der Unternehmung als Subjekt der Privatwirtschaft wesentlich sind. Diese Vorgänge sind von der Unternehmung aus zu betrachten und nach den Grundsätzen der Unternehmungs- oder Betriebswirtschaftslehre zu werten"[52]. Demzufolge kann die Realisierung von Reserven und Erträgen nicht von äußeren, sondern ausschließlich von "inneren" Vorgängen abhängen, so daß nur der innerbetriebliche Zwang für den Ersatzbeschaffungstatbestand ausschlaggebend sein kann[53].

Daraus folgt, daß der Tatbestand der Ersatzbeschaffung steuerrechtlich auch dann anerkannt werden muß, wenn das ausgeschiedene Wirtschaftsgut aus innerbetrieblichen Gründen, also nicht nur infolge eines äußeren Zwanges, ersetzt werden muß[54]. Die Realisierung stiller Rücklagen und die damit verbundene Ausweisung von Erträgen als Folge einer Veräußerung, eines Tausches bzw. einer Entnahme führt demnach nur dann zu einem echten Ertrag, wenn das Entgelt für das ausgeschiedene Wirtschaftsgut nicht betriebsnotwendig zur Beschaffung eines technisch und wirtschaftlich gleichwertigen Ersatzgutes verwendet werden muß. Ein durch das Entgelt ausgewiesener Ertrag kann nur dann tatsächlich als verwirklicht gelten, wenn die Unternehmungsleitung wirtschaftlich – nicht rechtlich – frei über ihn verfügen kann.

Diese *wirtschaftliche Verfügbarkeit* ist also das entscheidende Kriterium für die Beantwortung der Frage, ob stille Reserven tatsächlich realisiert worden sind oder nicht. So liegt nach *Känzig* eine echte Reserven- und Ertragsrealisierung dann nicht vor, wenn das Entgelt aus betrieblicher, unternehmungswirtschaftlicher Sicht zur Ersatzbeschaffung verwendet werden muß[55]. Die Verwirklichung von Reserven und Erträgen muß demzufolge unternehmungswirtschaftlich betrachtet nicht nur dann abgelehnt werden, wenn Vermögen der Unternehmung durch äußere Vorgänge, wie z.B. Brand

52 *Känzig, E.*, Die stillen Reserven . . . , a.a.O., S. 39.
53 *Ebenda*, S. 39.
54 Vgl. hierzu § 6b des deutschen Einkommensteuergesetzes, nach dem unter bestimmten Voraussetzungen auf die Erfassung des Gewinnes aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter verzichtet wird.
55 *Känzig, E.*, Die stillen Reserven . . . , a.a.O., S. 40.

und Enteignung, untergeht und durch Ersatzgüter ersetzt werden muß[56]. An einer echten Reserven- und Ertragsrealisierung fehlt es vielmehr auch dann, wenn Vermögen der Unternehmung freiwillig veräußert bzw. verwertet wird und das vereinnahmte Entgelt zur Beschaffung von Ersatzgütern verwendet werden muss[57].

So gesehen braucht beispielsweise eine Erbauseinandersetzung in Form der Realteilung mit Spitzenausgleich[58] nicht grundsätzlich zu einer Gewinnverwirklichung zu führen. Maßgebend ist nicht bloss die Tatsache, daß betriebliches Vermögen gegen Leistung eines Abschichtungsbeitrages von einem Miterben übernommen worden ist; entscheidend ist vielmehr, wozu diese Ausgleichszahlung von seiten des ausgleichsberechtigten Miterben verwendet wird.

Geht man davon aus, daß die Erben A und B den nachgelassenen Betrieb des Verstorbenen in zwei selbständigen Teilbetrieben als Alleinunternehmer weiterführen, so würde z.B. eine von A an B gewährte Ausgleichszahlung für dessen Anteil an seiner Betriebsanlage dann nicht zu einem Realisierungsgewinn bei B führen, wenn B das erhaltene Entgelt zur Anschaffung eines Ersatzgutes verwenden würde, ohne das der Teilbetrieb als selbständige Einheit langfristig nicht lebensfähig wäre. *Rechtlich* wäre das von A erhaltene Entgelt zwar verfügbar gewesen, *wirtschaftlich* dagegen wäre der Abschichtungsbeitrag betrieblich gebunden und somit nicht disponibel gewesen.

Von einer echten Gewinnrealisierung kann demnach auch im Zusammenhang mit den verschiedenen Modalitäten der Erbauseinandersetzung nur dann gesprochen werden, wenn das aus der Unternehmung ausgeschiedene Wirtschaftsgut nicht ersetzt wird oder wenn seine Ersetzung nicht im Interesse der Unternehmung notwendig ist[59].

III) Allgemeines zum Erbgang als Gewinnrealisierungstatbestand

Gemäß § 1922 BGB hat der Erbgang zur Folge, daß das gesamte Vermögen des Erblassers mit dessen Tode ohne weiteres auf den bzw. die Erben übergeht. Die Schulden des Erblassers werden zu persönlichen Schulden des

56 Vgl. *Knof,* Deutsches Steuerblatt 1939, Nr. 7, S. 245ff.; *Lindenberg, K.,* StuW, 1942, Jg. XXI, Teil I, Sp. 271ff., *Zitzlaff, F.,* Dt. Steuerblatt 1939, Nr. 6, S. 211ff., Sichtwerk O 204, S. 1ff.; *Bubenzer, F.,* StuW, Jg. XXVII, Teil I, Sp. 225; *Zitzlaff, F.,* StuW, Jg. XXII, Teil I, Sp. 249ff.

57 *Känzig,* Die stillen Reserven . . . , a.a.O., S. 40; *Maute, J. K.,* Die steuerrechtliche Behandlung von Ersatzbeschaffungen im Jahresabschluss, Diss. Bern 1964.

58 Vgl. hierzu 3. Teil, B, III und C, IV dieser Arbeit.

59 *Känzig, E.,* Die stillen Reserven . . . , a.a.O., S. 41f.

bzw. der Erben. Dieser Grundsatz gilt sowohl für das Privatvermögen als auch für das Betriebsvermögen des Erblassers[60].

Gehört zum Nachlaß ein Gewerbebetrieb oder Teile davon, so wird die kaufmännische Erfolgsrechnung der auf die Erben übergehenden Unternehmung bzw. des Unternehmungsanteils nicht berührt. Die einzige Änderung besteht darin, dass bei der Einzelfirma und bei Anteilen an einer Personengesellschaft das Kapitalkonto des Erblassers zum Kapitalkonto bzw. Abfindungskonto der Erbengemeinschaft wird. Es handelt sich dabei jedoch lediglich um eine Buchungsmethode, durch die Vorgänge innerhalb des ererbten Unternehmens, soweit sie ihren Niederschlag in der Buchhaltung finden müssen, bei den einzelnen Miterben unmittelbar nach dem Verhältnis ihrer Erbquoten berücksichtigt werden. Auf das Rechnungswerk als solches, insbesondere auf die eigentliche Gewinnermittlung haben diese Buchungen jedoch keinerlei Einfluß, so daß die kaufmännische Gewinnermittlung durch den Erbanfall selbst in keiner Weise berührt wird.

Einkommensteuerrechtlich tritt die Erbengemeinschaft ebenso wie der Einzelerbe an die Stelle des Erblassers, so daß die Kontinuität der vererbten Unternehmung gewahrt bleibt; denn die Vererbung stellt weder eine Veräußerung noch eine Aufgabe des Betriebes dar. Nach dem deutschen Einkommensteuergesetz werden nur jene Vermögenszugänge besteuert, die unter die sieben Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG zu subsumieren sind. Vermögenszunahmen anderer Art dagegen, wie z.B. Erbschaften, fallen nicht unter die sieben Einkunftsarten und können demzufolge auch nicht als Einkommen besteuert werden. Der Erbanfall als solcher stellt einen unentgeltlichen Erwerb kraft Gesetzes dar, der auch kein Veräußerungsgeschäft sein kann[61]. Diesen Überlegungen zufolge wird der erbrechtliche Übergang einer Einzelfirma bzw. des Anteils an einer Personengesellschaft vom deutschen Steuerrecht als ein einkommensneutraler Vorgang betrachtet, der dementsprechend auch keinen Gewinnverwirklichungstatbestand im oben erörterten Sinne darstellt[62].

Der erbrechtliche Vermögensübergang bleibt solange erfolgsneutral, als sämtliche Erben entsprechend ihren Erbteilen an der Unternehmung des Erblassers beteiligt bleiben. Erfolgswirksam dagegen kann die Erbauseinander-

60 Vgl. hierzu Ausführungen zum Gegenstand des Nachlasses, weiter unter Abschn. B,I im zweiten Teil dieser Arbeit.

61 RFH VI A 687/34 v. 26.9.35, RStBl. 1936, 21 = Kartei EStG 1934 § 16 Abs. 1 Ziff. 2 R. 6; RFH VI 13/43 v. 5.5.43, GW-Kartei II 5 80. (Steuerrechtssprechung in Karteiform 1919–1944 = GW Kartei).

62 Vgl. Abschn. A,II im 2. Teil dieser Arbeit.

setzung werden, wenn die Miterben bei der Teilung des Nachlasses nicht in dem ihrem Erbteil entsprechenden Verhältnis an der Unternehmung beteiligt werden. Diese Sonderfälle der Erbfolge werden im dritten Teil dieser Arbeit eingehend erörtert werden, weshalb auf jene Ausführungen verwiesen wird.

B) Gegenstand und Bewertung des Nachlasses

Die bisherigen Ausführungen waren der einkommensteuerlichen Stellung des Erben als Nachfolger des Erblassers und einer steuerwirtschaftlichen Umschreibung des Gewinnverwirklichungstatbestandes sowie einer allgemeinen Stellungnahme zum Erbgang als möglichem Realisationstatbestand gewidmet. Nicht erörtert wurde dagegen das Substrat, das eine Gewinnverwirklichung überhaupt erst ermöglicht, nämlich der eigentliche Nachlaß. Bestände er ausschließlich aus Geldvermögen, so erübrigte sich jede einkommensteuerrechtliche und somit auch steuerwirtschaftliche Beurteilung der Erbfolge; denn stille Reserven als Träger möglicher Realisierungsgewinne wären überhaupt nicht vorhanden.

Da der Nachlaß jedoch i.d.R. zu einem großen Teil aus Sachvermögen besteht, das einer unterschiedlichen Bewertung unterliegt, stellt er im allgemeinen eine Quelle steuerbarer Einkommen dar. Dies vor allem dann, wenn zum Nachlaß eine Unternehmung oder Teile davon gehören. Im folgenden wird deshalb auf den Gegenstand des Nachlasses und auf seine Bewertung näher eingegangen.

1) Gegenstand des Nachlasses

Gegenstand des Nachlasses sind sämtliche materiellen und immateriellen Vermögenswerte, die der Erblasser mit seinem Tode den Erben hinterlassen hat. Diese Vermögenswerte können entweder Bestandteil eines Betriebsvermögens oder aber Bestandteil eines Privatvermögens sein.

Eine Zuordnung der hinterlassenen Vermögenswerte in eine dieser beiden Kategorien ist deswegen von besonderer Bedeutung, weil die Wertminderung eines Gegenstandes, der zum Betriebsvermögen gehört, den steuerbaren Gewinn des Unternehmens mindert, eine Wertsteigerung dagegen den Gewinn erhöht. Gehört derselbe Gegenstand zum Privatvermögen, so bewirkt die Wertsteigerung einen Vermögenszuwachs, die Wertminderung einen Vermögensverlust, die beide das Einkommen nicht berühren[63].

Steigt also der Wert eines zum Nachlaß gehörenden Gegenstandes des Betriebsvermögens, so stellt diese Wertsteigerung einen Gewinn dar, sobald sie als Gewinn verbucht bzw. realisiert wird. Eine Verbuchung des Gewinns kann beispielsweise durch Aufstockung des betreffenden Bilanzwertes, eine Reali-

63 Vgl. *G. Wöhe,* Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band I, 2. Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1966, S. 177.

sierung durch Veräußerung des Gegenstandes zu einem über dem Buchwert liegenden Preis geschehen.

Eine genaue Abgrenzung der Güter, die dem Betriebsvermögen dienen, von denjenigen, die Privatvermögen darstellen, ist allgemein sehr schwierig. Zu dieser Erschwernis kommt noch hinzu, daß die Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen bei den Personengesellschaften und beim Einzelkaufmann verschieden sein kann, obwohl nach der Bilanzbündeltheorie bei den Personengesellschaften im Steuerrecht unterstellt wird, daß jeder Gesellschafter den Gewerbebetrieb in dem seinem Anteil entsprechenden Umfang wie ein Einzelgewerbetreibender führt. So wird für den Einzelkaufmann im Anschluß an § 344 HGB nicht selten die Meinung vertreten, daß der Kaufmann sein gesamtes Vermögen in die Bilanz aufnehmen müsse[64], während die Bilanz der Personengesellschaft nur das Betriebsvermögen auszuweisen hat.

Das Steuerrecht unterscheidet im Bilanzbereich zwischen dem notwendigen Betriebsvermögen, dem gewillkürten Betriebsvermögen und dem notwendigen Privatvermögen. Nach Zitzlaff[65] gibt es jedoch für die Personengesellschaft nur notwendiges Betriebsvermögen; das der Personengesellschaft gehörige Vermögen stelle ein Sondervermögen dar, das im vollen Umfange Betriebsvermögen sei. Gehört ein Gegenstand also nicht zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft, so kann es nur Privatvermögen eines oder mehrerer Gesellschafter sein.

1) Betriebsvermögen

a) Notwendiges Betriebsvermögen

Zum Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, "die dem Betriebe dienen oder ihrer Art nach diesem zu dienen bestimmt sind"[66], wie z.B. Produktionseinrichtungen, Rohstoffe, Betriebsgrundstücke usw.[67]. Da sie ohne Rücksicht auf ihre buchmäßige Behandlung für den Betriebsablauf unentbehrlich sind, werden sie als *notwendiges Betriebsvermögen* bezeichnet. Selbst wenn bei diesen Gütern auch eine private Nutzung möglich wäre, würden sie entsprechend ihrer Zweckbestimmung ausschließlich dem Betrieb dienen. Entscheidend für notwendiges Betriebsvermögen ist folglich nicht der

64 So auch RFH in RStBl 1938, S. 565.
Vgl. *Mühleisen,* Sonderbilanzen der Pers.ges. im Einkommensteuerrecht, S. 19.
65 *Zitzlaff, F.,* StuW 1952, Sp. 318.
66 BFH vom 22.12.1955, IV 537/54, BStBl. III 1956, S. 65.
67 Vgl. ausführlich *Hermann-Heuer,* § 4 Anm. 7; *Blümlich-Falk,* 8. Aufl. § 4, Anm. 12.

Gegenstand als solcher, sondern seine unmittelbare sachliche Beziehung zum Betrieb. Gleiche Sachen können demnach bei einem Betrieb notwendiges Betriebsvermögen sein, bei einem andern gewillkürtes Betriebsvermögen und bei einem dritten sogar notwendiges Privatvermögen[68].

Wie aus dem Urteil des RFH vom 22.7.1938[69] hervorgeht, können GmbH-Anteile, Aktien, Verlags-, Urheber- und Patentrechte ebenfalls zum Betriebsvermögen gehören, wenn sie dem Betrieb dieser Gesellschaft dienen, wobei es ohne Bedeutung ist, ob sie formell im Eigentum der Gesellschaft stehen oder nicht. Beteiligungen, die ein Kaufmann gleichzeitig an mehreren Unternehmen hat, stellen auch dann *notwendiges Betriebsvermögen* dar, wenn "zwischen diesen kaufmännischen Unternehmungen Beziehungen durch gegenseitige Handelsgeschäfte bestehen"[70]. Liegt ein solcher Sachverhalt vor, dann müssen die Beteiligungen in den Büchern der anderen Unternehmungen ausgewiesen werden.[71]

b) Gewillkürtes Betriebsvermögen

Gewillkürtes Betriebsvermögen liegt dann vor, wenn es sich um Wirtschaftsgüter handelt, die sowohl Privat- als auch Betriebsvermögen sein können, die also ihrer Natur nach weder notwendiges Betriebsvermögen noch notwendiges Privatvermögen sind. In diesem Fall hängt es vom Willen des Steuerpflichtigen ab, zu welchem Teil seines Vermögens er diese Wirtschaftsgüter rechnen will, wobei sich dieser Wille im Zweifel an der buchmäßigen Behandlung und der Art der Verwaltung der betreffenden Güter zeigt[72]. Die Aufnahme von Vermögensgegenständen eines Einzelkaufmannes bzw. eines Gesellschafters in die Bilanz des Unternehmens beweist im allgemeinen die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen der betreffenden Unternehmung[73]. Die Wirtschaftsgüter müssen jedoch in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt und geeignet sein. Gewillkürt heißt also nicht willkürlich. In Grenzfällen obliegt dem Unternehmer, die Beziehung des Wirtschaftsgutes zum Betrieb aufzuzeigen sowie seine wirtschaftlichen Überlegungen darzulegen, die ihn veranlaßt haben, das Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen zu ziehen[74].

68 *Von der Heyden-Körner,* Bilanzsteuerrecht in der Praxis, 2. Aufl., Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH, Herne/Berlin 1967, S. 67.
69 RFH-U. vom 22.7.1938, VI 724/37, RStBl 1938, S. 850
70 *Veiel, O.,* StW 1942, Sp. 353; RFH-U. v. 22.7.38, VI 724/37, RStBl. 1938, S. 850.
71 RFH-Urteil v. 14.3.1934, VI A 111/34, RStBl. 1934, S. 810
72 *Wöhe, G.,* Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 177.
73 RFH-Urteil v. 23.3.1938, RStBl. 1938, S. 1063.
74 *van der Heyden-Körner,* a.a.O., S. 68.

Nach dem BFH-Urteil vom 15.7.1960[75] bleibt dem Kaufmann ein großer Spielraum, innerhalb dessen er Wirtschaftsgüter des Privatvermögens aus wirtschaftlich nachhaltigen Gründen in das Betriebsvermögen einbringen kann. So kann er z.B. ein Mietwohngrundstück zum Betriebsvermögen machen, wenn damit der Charakter des Gewerbebetriebes nicht verändert wird.

Aus seiner Entscheidung muß der Unternehmer jedoch alle steuerlichen Folgen ziehen und darf nicht willkürlich ohne zureichenden wirtschaftlichen Grund die einmal getroffene Entscheidung ändern. Außerdem muß der Unternehmer seine Buchhaltung so einrichten und führen, daß nachhaltig eine Kontrolle seiner Entschließung und der Vermögensentwicklung ermöglicht wird[76]. Die buchmäßige Behandlung der Wirtschaftsgüter ist also für die steuerliche Anerkennung des gewillkürten Betriebsvermögens im Gegensatz zum notwendigen Betriebsvermögen von wesentlicher Bedeutung. Werden bestimmte Wirtschaftsgüter in der Buchhaltung und Bilanz nicht als gewillkürtes Betriebsvermögen ausgewiesen, so werden sie auch in der Steuerbilanz – einschließlich der damit zusammenhängenden Betriebsausgaben und Betriebseinnahmen – nicht berücksichtigt[77].

Sollten die oben genannten Voraussetzungen für die Annahme von gewillkürtem Betriebsvermögen aus irgendeinem Grunde zeitweilig oder für immer entfallen, so wird das entsprechende Wirtschaftsgut nicht automatisch notwendiges Privatvermögen. Abschn. 14 Abs. 13 und Abschn. 14a EStR[78] bestimmen z.B., daß Grundstücke oder Wertpapiere, die wegen zwischenzeitlicher Verringerung oder Wegfall der eigenbetrieblichen Nutzung nicht mehr zum notwendigen Betriebsvermögen gehören bzw. beim gewillkürten Betriebsvermögen die Voraussetzungen des objektiven Zusammenhanges mit dem Betrieb und des buchmäßigen Nachweises nicht mehr erfüllen, *weiterhin* als Betriebsvermögen geführt werden können. Diese Auffassung wird durch das BFH-Urteil v. 9.1.1964[79] bestätigt, wonach ein zu irgendeinem Zeitpunkt zum Betriebsvermögen gehörendes Wirtschaftsgut bei Weiterbestehen des Betriebes grundsätzlich nur durch eine *eindeutige* (ausdrückliche oder schlüssige) *Entnahmehandlung zu Privatvermögen* werden kann[80]. Das Wirtschaftsgut geht nicht bereits dadurch in das Privatvermögen über, daß sich die tatsächlichen Beziehungen eines früher zum notwendigen Betriebsvermögen gehörenden Gegenstandes zum Betrieb so verändern, daß

75 BFH-Urteil v. 15.7.1960 – VI 10/60 S, BStBl. III 1960, S. 484.
76 BFH-Urteil v. 15.7.1960 – VI 10/60 S, BStBl. III 1960, S. 484.
77 *van der Heyden-Körner,* a.a.O., S. 69f.
78 EStR 1969, Abschn. 14, Abs. 13 und Abschn. 14a.
79 BFH-Urteil v. 9.1.64, IV 274/63 U, BStBl. III 1964, S. 97.
80 BFH-Urteil v. 7.10.1965, IV 346/61 U, BStBl. III 1965, S. 666.

das betreffende Wirtschaftsgut nicht einmal mehr als zum gewillkürten Betriebsvermögen gerechnet werden kann. Somit können Gegenstände im Betriebsvermögen bleiben, die an sich notwendiges Privatvermögen geworden sind. Voraussetzung ist jedoch, dass sie buchmäßig klar als Betriebsvermögen behandelt werden[81].

Abgesehen von der oben erwähnten Billigkeitsregelung sollte man bei der Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen vorsichtig sein. Nicht immer hat man die Möglichkeit, solche Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen zu belassen. Vielfach ist eine Überführung ins Privatvermögen (Entnahme) zum Teilwert unvermeidlich, bei der i.d.R. die stillen Reserven realisiert werden und eine nicht unerhebliche Steuerbelastung entsteht. Im Grenzfall sollte man deshalb die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen vermeiden[82].

2) Privatvermögen

Neben dem notwendigen und gewillkürten Betriebsvermögen gibt es noch Wirtschaftsgüter, die niemals zum Betriebsvermögen gerechnet werden dürfen, weil sie vom Betriebsinhaber nur persönlich genutzt werden können bzw. tatsächlich nur privat genutzt werden. Diese Wirtschaftsgüter bezeichnet man als notwendiges Privatvermögen[83]. Sie fallen so stark in das Gebiet der privaten Lebenshaltung, daß sie trotz wirtschaftlicher und handelsrechtlicher Zusammenhänge mit dem Unternehmen steuerlich als Privatvermögen angesehen werden müssen. Hierzu gehören z.B. Schmucksachen, Privathäuser und Mobiliar eines Gesellschafters, auch wenn diese Wirtschaftsgüter vorübergehend im Betrieb genutzt oder für die Unternehmung verpfändet worden sind[84]. Zum notwendigen Privatvermögen gehören außerdem die Anteile an anderen Gesellschaften eines Gesellschafters, sofern zwischen der ersten Unternehmung und den anderen Firmen des Gesellschafters keine betrieblichen Zusammenhänge bestehen, die Beteiligung an den anderen Firmen also einen privaten Vorgang darstellt[85].

81 *van der Heyden-Körner,* a.a.O., S. 70.
82 Ebd. S. 71.
83 *Wöhe, G.,* Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 178.
84 Vgl. BFH v. 26.7.1962 – IV 438/60, HFR 1963, S. 286.
85 Vgl. BFH v. 29.11.1963 – VI 244/62, HFR 1964, S. 237.

II) Bewertung des Nachlasses

Wie weiter oben dargestellt wurde, gehört zum Nachlaß eines Einzelunternehmers oder Gesellschafters einer OHG neben Betriebsvermögen auch Privatvermögen. Beim Antritt der Erbschaft wird es Aufgabe des bzw. der Erben sein, den gesamten Nachlaß wertmäßig zu erfassen. Dies umso mehr, falls mehrere Personen zu Erben berufen und somit in Ansehung einer möglichen Auseinandersetzung gehalten sind, eine Teilung des Nachlasses vorzunehmen.

Die Bestimmung des Nachlaßwertes vollzieht sich in zwei Arbeitsgängen[86]. Zunächst erfolgt eine bestandsmäßige Erfassung und Registrierung aller Vermögens- und Schuldposten nach Art, Umfang und Verwendbarkeit, wie sie auch bei einer Inventur in weitestem Sinne geschieht[87]. In diesem Zusammenhang sei noch erwähnt, daß nicht nur die materiellen, sondern auch alle immateriellen Werte Bestandteil des erstellten "Inventars"[88] sein müssen. Dies gilt vor allem für die Ermittlung des Betriebsvermögens, da dieses nicht bloß aus bilanzierten bzw. bilanzfähigen, aus Einzelwerten zusammengesetzten Vermögenswerten besteht, sondern i.d.R. auch nichtbilanzierte bzw. nichtbilanzfähige Werte wie z.B. den originären Firmenwert umfaßt[89].

Erst wenn die Vermögensmasse in diesem Sinne mengenmäßig festgelegt ist, kann die Bewertung stattfinden, die nicht mehr Bestandteil der Inventur, sondern der Bilanzierung ist[90].

Die bei der Bilanzierung zu Grunde gelegten Wertansätze können erheblich voneinander abweichen, je nachdem welche Bilanz erstellt wird und welchem Zweck diese Bilanz zu dienen hat. Der Verwendungszweck der Bilanz entscheidet also darüber, welche Wertansätze Anwendung finden. So werden die Wertansätze der ordentlichen Jahresbilanz oder der Steuerbilanz erheblich von jenen einer Vermögensbilanz zum Zwecke einer Auseinandersetzung abweichen. Zufolge der Bildung stiller Reserven werden auch die Buchwerte

86 Wenigstens dann, wenn zur Bewertung des Nachlasses die Substanzwertmethode angewendet wird. Bei der Ertragswertmethode, auf die hier nicht näher eingegangen wird, kann man auf die Erfassung der einzelnen Vermögenswerte verzichten. Vgl. *Loepelmann, H. U.*, Der Kauf eines Betriebes in der Steuerbilanz, a.a.O., S. 31ff.

87 Vgl. *Wehe, Egon,* BB 1968, S. 1375.

88 Als Inventur bezeichnet man gemeinhin die Tätigkeit der Aufnahme von Beständen, als Inventar die Niederschrift des Ergebnisses einer solchen Aufnahme. *Nowak, Paul,* HWB, 2. Band, Stuttgart 1958, Sp. 2865–2871, hier: Sp. 2865f.; vgl. *Hoffmann, Werner,* DB 1964, S. 1197ff.

89 *Viel/Bredt/Renard,* Die Bewertung von Unternehmungen und Unternehmungsanteilen, 3. Aufl., Stuttgart 1970, S. 45.

90 *Schulze zur Wiesch,* Dietrich Wilhelm, Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur, Düsseldorf 1961, S. 10.

der Steuerbilanz unter dem "wirklichen" Wert stehen, so daß die Steuerbilanz vielfach ein völlig verfälschtes Bild der wirklichen Vermögenslage wiederspiegelt[91]. In der Auseinandersetzungsbilanz müssen daher "Aufwertungen"[92] vorgenommen werden, da sonst das eigentliche Ziel dieser Vermögensbilanz, nämlich die Ermittlung des "realen" Wertes, nicht erreicht wird.

Für diese Arbeit dürfte es sinnvoll sein, die verschiedenen Wertansätze und ihre unterschiedlichen Anwendungsbereiche zu kennen. Vor allem ist wesentlich, in welcher Beziehung die Wertansätze zueinander stehen und welche Folgen sich aus den unterschiedlichen Wertansätzen für das Steuersubjekt ergeben. Letzteres spielt besonders bei der vermögensmäßigen Auseinandersetzung über eine Unternehmung eine gewichtige Rolle. Deshalb werden im folgenden die Wertansätze der hier im Vordergrund stehenden Bilanzen erörtert.

1) Allgemeines zu den Wertansätzen

Es wurde bereits erwähnt, daß der Verwendungszweck und somit die Zielsetzung einer Bilanz darüber entscheidet, welche Wertansätze bei der Bilanzierung der Vermögenswerte zugrundezulegen sind.

Die *Handelsbilanz* ist nach dem Prinzip der Vorsicht[93] zu erstellen. Dieses Ziel wird durch eine gewisse Reservepolitik verwirklicht. Zweck der Handelsbilanz ist deshalb, durch möglichst geringen Erfolgsausweis und entsprechend niedrige Gewinnausschüttung gewisse Reserven zu bilden. Die Tendenz der Bewertung geht im Handelsrecht folglich dahin, *Höchstwerte* festzulegen und dem Bewertenden hinsichtlich der Unterbewertung freie Hand zu lassen[94].

Eine derartige obere Wertgrenze wird durch die Aufwendungen bzw. Ausgaben bestimmt, die zur Beschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsgutes erforderlich sind. Demnach bilden die *Anschaffungs-* und *Herstellungskosten* die obere Wertgrenze. Der Ansatz der *Wiederbeschaffungskosten* ist

91 *Viel/Bredt/Renard,* a.a.O., S. 49f.

92 Die Höhe der Aufwertung richtet sich einmal nach den in der Steuerbilanz enthaltenen Buchwerten, zum anderen nach den "realen" Werten der Auseinandersetzungsbilanz. Vgl. weiter unten die verschiedenen Wertansätze der Steuer- und Verm.-Bilanz, unter Abschn. B, II, 2 dieser Arbeit.

93 Das Prinzip der Vorsicht beinhaltet, daß noch nicht durch Umsatz realisierte Gewinne grundsätzlich nicht ausgewiesen werden dürfen. Die Besteuerung eines in der Steuerbilanz ermittelten Gewinnes erfolgt erst dann, wenn er tatsächlich eingetreten ist und nicht nur am Bilanzstichtag als möglich erscheint. Wahrscheinliche Verluste dagegen werden wie echte behandelt.

94 *Kobs, Erwin,* Austritt aus Personengesellschaften, 4. Aufl., Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne, Berlin 1965, S. 16f.

also dann unmöglich, wenn sie über den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. über den fortgeführten, d.h. um regelmäßige Abschreibungen verminderten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten liegen.

Die Gründe einer derartigen Reservenpolitik für die Handelsbilanz entspringen vor allem dem Gedanken des Gläubigerschutzes. Jedoch liegt es auch im Interesse des Betriebes selbst, wenn er sich durch Ansammlung stiller Reserven vor später möglicherweise eintretenden Verlusten schützt[95].

Nach einem Grundsatz des Reichsfinanzhofes[96] bildet die Handelsbilanz den Ausgangspunkt für die Steuerbilanz, so daß letztere als eine aus der ersteren abgeleitete Bilanz anzusehen ist. Eine Abschlussbilanz i.S. der Geschäftsbuchhaltung kann für die Steuerbilanz nur dann übernommen werden, wenn sie den handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften und den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entspricht. Eine handelsrechtskonforme Abschlußbilanz ist nur dann gleichzeitig Steuerbilanz, wenn sie den zwingenden steuerlichen Bewertungsvorschriften entspricht. Falls eine dieser Bedingungen nicht erfüllt ist, muß die Abschlussbilanz der Unternehmung entsprechend abgewandelt werden. Unterschiede zwischen der Handelsbilanz und der Steuerbilanz werden durch die verschiedenartig gestalteten Bewertungsvorschriften hervorgerufen, die sich letztlich wiederum aus der unterschiedlichen Interessenlage der Bilanzpartner ergeben[97].

Der Staat hat laufend einen hohen Finanzbedarf, weshalb er daran interessiert ist, die Steuerbeträge möglichst schnell zu realisieren[98]. Aus diesem Grunde verhindern die Bewertungsvorschriften der Steuerbilanz weitgehendst die Schaffung stiller Reserven durch Unterbewertung von Aktiven bzw. Überbewertung von Passiven[99]. Ausnahmen von dieser Regelung sind nur zulässig, soweit sie steuerrechtlich ausdrücklich erlaubt sind. So können beispielsweise "langlebige", bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nach § 6 Abs. 2 EStG im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe als Betriebsausgaben abgesetzt werden, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9 Abs. 1 EStG), für das einzelne Wirtschaftsgut 800 Deutsche Mark nicht übersteigen.

Im Gegensatz zur Handelsbilanz wird also steuerrechtlich eine freizügige Unterbewertung nicht zugelassen; denn eine willkürliche Bildung stiller

95 *Wall, Fritz,* Grundsätzliche Erwägungen zur Handels- und Steuerbilanz, Stuttgart 1952, S. 65.
96 RFH-Urteil vom 3.7.1934, I A 247/248/33, RStBl. 1934, S. 1121.
97 *Kobs, E.,* Austritt aus . . . , a.a.O., S. 16.
98 *Wall, F.,* a.a.O., S. 65.
99 Die Entstehung von stillen Reserven durch Wertvermehrung kann die Steuerbehörde dagegen nicht verhindern.

Reserven widerspräche dem Prinzip der periodengerechten Gewinnermittlung. Es wurde deshalb eine *untere Wertgrenze* festgelegt, die absichtliche Gewinnverlagerungen in spätere Perioden zu verhindern hat. Die massgebenden Wertbegriffe sind der *niedrigere Teilwert*[100], die *Wiederbeschaffungskosten*[101] und der *gemeine Wert*[102]. Diese Werte stellen in der Handelsbilanz die obere Grenze der Bewertung dar, sofern sie unter den fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten liegen. Für die Steuerbilanz sind diese Werte aufgrund der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz zwar *Obergrenze,* aufgrund steuerlicher Vorschriften aber zugleich *Untergrenze* der Bewertung, die nicht unterschritten werden darf[103].

Somit kann man feststellen: Die Wertansätze der Handelsbilanz erlauben eine weitgehende Unterbewertung der betrieblichen Vermögensmasse. Die Wertansätze der Steuerbilanz schränken diese Unterbewertung zwar ein, erlauben aber nicht eine objektive Erfassung des "tatsächlichen" Betriebsvermögens im Zeitpunkt des Bewertungsstichtages. Letzteres ist aber gerade die Zielsetzung der Vermögensbilanz. So wird beispielsweise die Auseinandersetzungsbilanz als eine besondere Art der Vermögensbilanz nur erstellt, um den "realen" Wert der gesamten Unternehmung zu ermitteln, der letztlich wiederum die Grundlage für jede wie auch immer gestaltete Auseinandersetzung bildet.

Aus diesem Grunde muß bei der Erstellung der Vermögensbilanz im allgemeinen und der Auseinandersetzungsbilanz im besonderen auf Wertansätze abgestellt werden, die eine objektive Erfassung des "tatsächlichen" Wertes des Gesamtbetriebes im Zeitpunkt des Bewertungsstichtages ermöglichen.

Als solche Wertansätze kommen der Wiederbeschaffungskostenwert, der gemeine Wert und der Teilwert in Frage, und zwar unabhängig davon, ob diese Werte unter oder über den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten liegen. Je nach Art der zu bewertenden Güter und nach ihrem Verwendungszweck im Betrieb wird einer dieser Ansätze geeignet sein, den "tatsächlichen" Wert zu ermitteln.

Für die Bewertung der Wirtschaftsgüter in der Steuer- und Vermögensbilanz kommen also folgende Wertansätze zur Anwendung, die anschließend noch näher erörtert werden: Anschaffungskostenwert, Herstellungskostenwert, Teilwert, Wiederbeschaffungskostenwert und gemeiner Wert.

100 Vgl. weiter unten Abschn. B, II, 2,c im 2. Teil dieser Arbeit.
101 Vgl. weiter unten Abschn. B, II, 3,b im 2. Teil dieser Arbeit.
102 Vgl. Weiter unten Abschn. B, II,-3,a im 2. Teil dieser Arbeit.
103 *Wöhe, G.*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 241f.

2) Wertansätze der Handels- und Steuerbilanz

a) Anschaffungskostenwert

Unter dem Anschaffungskostenwert[104] ist der Geldbetrag zu verstehen, der aufgewendet werden muß, um ein Wirtschaftsgut von einem anderen zu erwerben bzw. um es von der fremden in die eigene wirtschaftliche Verfügungsgewalt zu überführen[105]. Weder das Handelsrecht noch das Steuerrecht geben eine Definition des Begriffes Anschaffungskosten. Da jedoch nicht vom Anschaffungs*preis*, sondern von Anschaffungs*kosten* gesprochen wird, ist der Begriff sehr weit auszulegen, so daß sich die Anschaffungskosten eines Wirtschaftsgutes nicht nur aus dem Kaufpreis, sondern auch aus allen *Nebenkosten* (Aufwendungen) zusammensetzen, die mit der Beschaffung im Zusammenhang stehen, bis die Betriebsbereitschaft erreicht ist. Diese weite Fassung des Begriffes im Aktien- und Steuerrecht hat zur Folge, daß alle Nebenkosten aktiviert und mittels der Abschreibung bzw. AfA ebenso wie der eigentliche Anschaffungspreis auf die Gesamtzeit der Nutzung verteilt werden können, so daß eine periodengerechte Verteilung des Aufwandes erfolgt[106]. Zu den Anschaffungsnebenkosten gehören z.B. Transport- und Versicherungskosten, Auf- oder Abladekosten, Montagekosten, Aufstellungskosten, Provisionen, Gebühren, Gerichts-, Notariats- und Registerkosten, Steuern, Abfindungen, Abbruchkosten usw. Diese Aufstellung ist nicht vollständig. Außer Ansatz bleiben Lagerkosten, Kosten der Geldbeschaffung sowie die ab 1968 geltende Mehrwert-Umsatzsteuer.

Während in der Handelsbilanz ein *Recht zur Aktivierung* der Anschaffungsnebenkosten besteht, handelt es sich in der Steuerbilanz um eine *Aktivierungspflicht*. Dadurch wird in der Steuerbilanz eine Beeinflussung des Periodengewinnes und somit die Bildung von stillen Reserven verhindert, nicht jedoch in der Handelsbilanz. Andererseits stellt der Anschaffungskostenwert nicht einen "tatsächlichen", sondern einen historischen Wert dar; denn nur im Zeitpunkt der Anschaffung ist er gleich den Wiederbeschaffungskosten bzw. dem Tageswert (Börsen- oder Marktpreis). Da aber nach § 6 EStG und §§ 153 u. 155 AktG die Anschaffungskosten die obere Grenze der Bewertung darstellen, führt ein Ansteigen der Wiederbeschaffungskosten bzw. des Tageswertes (Wertzuwachs) zur Bildung stiller Reserven. Eine weitere

104 Bei korrekter Anwendung der bwl. Terminologie müßte man von Anschaffungsaufwand sprechen. Zwar sind die meisten Aufwendungen kostengleich, doch gibt es auch neutralen Aufwand sowie Zusatzkosten, die nicht in der Erfolgsrechnung erscheinen. Vgl. *Wöhe, G.*, Einführung in die Allgemeine BWL, 6. Aufl. Berlin u. Frankfurt a.M. 1964, S. 373ff.

105 Beschluß des Großen Senats des BFH vom 22.8.1966, BStBl. III 1966, S. 672.

106 *Wöhe, G.*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 243ff.

Reservenbildung kann sich daraus ergeben, daß sich die durch planmäßige Abschreibungen erfaßten Wertminderungen in der Folgezeit als zu hoch erweisen.

b) Herstellungskostenwert

Anschaffungskosten kommen nur bei Wirtschaftsgütern zum Ansatz, die von einem Dritten käuflich erworben bzw. eingetauscht werden. Sind die Wirtschaftsgüter dagegen ganz oder teilweise im eigenen Betrieb erstellt worden, so sind sie mit den Herstellungskosten zu bewerten. Diese sind im allgemeinen schwerer zu ermitteln als die Anschaffungskosten, da sie sich aus einer Vielzahl von Kostenarten zusammensetzen, die bei der Erstellung einer Betriebsleistung anfallen. Die Herstellungskosten werden in der Kostenrechnung ermittelt. Da die Kostenrechnung jedoch andere Ziele verfolgt als die Bilanz, ist es sehr fraglich, ob die in der Kostenrechnung nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten errechneten Herstellungskosten mit dem Ansatz der Herstellungskosten der Handels- und Steuerbilanz übereinstimmen. Ein Vergleich der beiden Werte ist vor allem deshalb so schwierig, weil weder das HGB[107] noch das Aktiengesetz[108] noch das EStG[109] eine klare Abgrenzung der Herstellungskosten bringen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind unter den Herstellungskosten jene Aufwendungen zu verstehen, "die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Erzeugnisses entstehen"[110].

Diese Definition stimmt jedoch nicht mit dem betriebswirtschaftlichen Kostenbegriff überein, da sie von den Aufwendungen ausgeht und alle Zusatzkosten ausschließt. So werden z.B. die kalkulatorischen Kostenarten nicht berücksichtigt, soweit ihnen keine Ausgaben gegenüberstehen, obwohl sie in der Kostenrechnung einen wesentlichen Bestandteil der Herstellkosten ausmachen. Man sieht also, daß der "steuerrechtliche" Herstellungskostenbegriff keinesfalls mit dem betriebswirtschaftlichen Kostenbegriff identisch ist. Selbst wenn er es wäre, würde das nicht bedeuten, daß dieser Kostenwert jenem Marktwert entspräche, der beim Verkauf dieses Wirtschaftsgutes auf dem freien Markt erzielt werden könnte. Bezüglich der Reservenbildung läßt

107 Vgl. § 40 HGB; hiernach sind die Vermögens- und Schuldposten des Betriebes mit dem Wert anzusetzen, der ihnen am Bilanzstichtag beizulegen ist.

108 Nach § 153 Abs. 2 AktG dürfen bei der Berechnung der Herstellungskosten in angemessenem Umfang Abnutzungen und sonstige Wertminderung sowie angemessene Teile der Betriebs- und Verwaltungskosten eingerechnet werden, die auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.

109 Nach § 6 EStG 1934 (RStBl. 1935, S. 38) sind unter Herstellungskosten alle auf die Herstellung verwendeten Kosten zu verstehen.

110 EStR 1969, Abschnitt 33, Abs. 1.

sich auch bei den Herstellungskosten feststellen, daß, abgesehen von einer Manipulierung der Herstellungskostenbestandteile im Zeitpunkt der Festlegung der Kosten, steigende Wiederbeschaffungspreise und überhöhte Abschreibungen – wie bei den Anschaffungskosten – zur Bildung stiller Reserven führen können; auch der Herstellungskostenwert ist nur ein historischer Wert.

c) Niedrigerer Teilwert

Nach § 6 Abs. 1 Ziff. 1 EStG ist als Teilwert jener Betrag zu verstehen, "den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt". In der Steuerbilanz kommt dieser Teilwert jedoch nur dann zum Ansatz, wenn er unter den um die AfA geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt[111], so daß man vom *niedrigeren Teilwert*[112] spricht.

In der Praxis ist die Bestimmung des Teilwertes häufig sehr schwierig. Die heute gültige Definition des Teilwertes in § 6 EStG geht von folgenden drei Fiktionen aus: Zunächst soll ein fiktiver Käufer den Gesamtwert des Betriebes ermitteln. Diese Ermittlung des Gesamtwertes hat unter dem Gesichtspunkt der Fortführung des Betriebes zu erfolgen, so daß zukünftig zu erwartende Erträge in die Gesamtwertermittlung eingehen. Letztlich soll der fiktive Käufer den Gesamtkaufpreis, den er zu zahlen bereit ist, auf die Wirtschaftsgüter verteilen[113].

Der Teilwert ist der Wert, der einem Wirtschaftsgut im Rahmen eines ganzen Betriebes zukommt. Er ist nicht ein an Marktpreisen orientierter Wertbegriff, sondern verlangt eine nutzungs- und ertragsabhängige Beurteilung, indem er von dem zu erwartenden Ertrag des zu bewertenden Gutes in Gemeinschaft mit allen anderen Teilen des Betriebes ausgeht[114]. Bühler[115] bezeichnet deshalb den Teilwert mit Recht als einen "anteiligen Betriebswert".

Hieraus folgt, daß der Teilwert im wesentlichen von zwei besonderen Merkmalen abhängt, nämlich von der Lage bzw. Rentabilität des Betriebes

111 § 6 Abs. 1 Ziff. 1,2 EStG.

112 Bei der Ermittlung des Betriebsvermögens mit Hilfe der Vermögensaufstellung ist auch der *höhere Teilwert*, d.h. ein über den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegender Teilwert zu berücksichtigen.

113 *Wöhe, G.*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 277.

114 Ebd., S. 242.

115 *Bühler-Scherpf*, Bilanz und Steuer, 6. Aufl., Berlin 1957, S. 324.

selbst und von der Nützlichkeit des zu bewertenden Gegenstandes für den Betrieb[116].

Geht man von der wörtlichen Formulierung des § 6 Abs. 1 Ziff. 1 Satz 3 EStG aus, so bestimmt sich der Teilwert ausschließlich aus der Sicht des Erwerbers. Der BFH[117] hat jedoch in seinem Urteil vom 15.7.1966 darauf hingewiesen, daß man den Teilwert nicht nur aus der Sicht des fiktiven Erwerbers beurteilen darf, sondern auch berücksichtigen muß, was der gedachte Veräußerer für das Wirtschaftsgut fordern würde. Da der Gesetzgeber die unveränderte Betriebsfortführung unterstellt, kann man vermuten, daß der gedachte Erwerber bei Bestimmung des Teilwertes von den gleichen Erwägungen ausgeht wie der gedachte Veräußerer. Insofern handelt es sich also beim Teilwert im Gegensatz zum Gesetzeswortlaut um einen *objektiven Wert*[118].

Seine obere Grenze findet der Teilwert in der Regel in den Wiederbeschaffungskosten[119] für ein Wirtschaftsgut gleicher Art und Güte im Feststellungszeitpunkt, wobei die AfA zu berücksichtigen sind. Seine untere Grenze liegt beim Einzelveräußerungspreis[120], d.h. mindestens beim Material- oder Schrottwert abzüglich anfallender Demontagekosten.

Da bei der Bestimmung des Teilwertes nicht von der Veräußerung des einzelnen Wirtschaftsgutes auszugehen ist, sondern von der Veräußerung eines ganzen, fortzuführenden Betriebes, deckt sich der Teilwert im allgemeinen nicht mit dem Einzelveräußerungspreis[121]. Hieraus ergibt sich auch das *Verhältnis vom Teilwert zum gemeinen Wert* (Einzelveräußerungspreis). Während der gemeine Wert einen vom Betrieb losgelösten Verkehrswert darstellt, handelt es sich beim Teilwert um einen an den Betrieb gebundenen Funktionswert[122]. Je nach der Art des zu bewertenden Wirtschaftsgutes liegt der Teilwert entweder über oder unter dem gemeinen Wert.

Bei abnutzungsfähigen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens liegt z.B. der Teilwert im allgemeinen über dem gemeinen Wert, da derartige Güter nach ihrer Inbetriebnahme am Markt gewöhnlich einen erheblichen Wertverlust erleiden.

Bei Gütern des Umlaufvermögens ist in der Regel das Gegenteil der Fall. Der Teilwert entspricht hier den Wiederbeschaffungskosten am Beschaffungsmarkt, die noch keinen Gewinnaufschlag enthalten. Der fiktive Erwerber

116 RFH-Urteil v. 16.12.1936, VI A 589/35, RStBl. 1937, S. 503.
117 BFH-Urteil v. 15.7.1966, VI 226/64, BStBl. III 1966, S. 643.
118 BFH-Urteil v. 20.9.1960, I 108/60 U, BStBl. III 1960, S. 461.
119 Vgl. weiter unten Abschn. B, II, 3,b im 2. Teil dieser Arbeit.
120 Vgl. weiter unten Abschn. B, II, 3,a im 2. Teil dieser Arbeit.
121 BFH-Urteil v. 8.10.1957, I 86/57 U, BStBl. III S. 442.
122 *van der Heyden/Körner,* a.a.O., S. 149.

würde einen höheren Preis ablehnen, da er beispielsweise die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe jederzeit anderswo billiger beschaffen könnte. Der Teilwert des Umlaufvermögens ist folglich im allgemeinen niedriger als der gemeine Wert.

Da nach § 6 EStG der *niedrigere Teilwert* nicht unterschritten werden darf, fixiert der Teilwert eine untere Grenze der Bewertung in der Steuerbilanz und verhindert damit die willkürliche Bildung stiller Reserven. Erfaßt werden durch die Teilwertabschreibung jene Wertminderungen, die bei abnutzungsfähigen Wirtschaftsgütern durch die reguläre AfA oder die Abschreibung für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) nicht berücksichtigt werden, wie beispielsweise Wertminderungen durch Sinken der Wiederbeschaffungskosten[123].

Bei Gütern des nicht abnutzbaren Anlagevermögens, bei denen keine Absetzung für Abnutzung zulässig ist, werden Wertminderungen berücksichtigt, wenn deren Teilwert unter die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten sinkt[124].

Durch den Teilwert wird also das strenge oder gemilderte Niederstwertprinzip der Handelsbilanz auch für die Steuerbilanz anwendbar. Während aber in der Handelsbilanz der niedrigste der zur Wahl stehenden Werte (Anschaffungs-, Herstellungs-, Tageswert) die obere Wertgrenze darstellt, die jederzeit unterschritten werden darf, bildet der Teilwert in der Steuerbilanz zugleich die untere Wertgrenze, deren Unterschreiten unzulässig ist[125].

Da in der Steuerbilanz eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert erlaubt[126], eine Aufwertung auf einen über den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegenden Teilwert jedoch verboten ist, führt die Anwendung der Teilwertabschreibung i.d.R. per Saldo dennoch zur Bildung stiller Reserven. Dies gilt um so mehr, als sich eine durch Teilwertabschreibung erfaßte Wertminderung in der Folgezeit als übersetzt bzw. sogar als nicht berechtigt erweisen oder eine vorgenommene Abschreibung infolge von Preissteigerungen mehr als ausgeglichen werden kann.

3) Wertansätze der Vermögensbilanz

Während die Wertansätze der Steuerbilanz in der Regel historische, d.h. nicht mit dem wirklichen Wert übereinstimmende Werte darstellen, handelt es

123 *Wöhe, G.*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 276f.
124 Ebd. S. 277.
125 Ebd., S. 277.
126 An dieser Stelle sei noch darauf hingewiesen, daß Finanzbehörden und Rechtsprechung bei der Anerkennung von Teilwertabschreibungen äußerst zurückhaltend sind. *Van der Heyden/Körner*, a.a.O., S. 151.

sich bei den Wertansätzen der Vermögensbilanz im allgemeinen und der Auseinandersetzungsbilanz im besonderen zumindest im Zeitpunkt des Bewertungsstichtages um "wirkliche" oder "reale" Werte; denn für den Veräußerer eines Betriebes bzw. Betriebsanteiles sind nicht die aus den Vorschriften der Handels- und Steuerbilanz abgeleiteten Buchwerte maßgebend, sondern jene tatsächlichen Werte, die er am freien Markt aufgrund der bestehenden Angebots- und Nachfragekonstellation bestenfalls erzielen kann.

a) Gemeiner Wert bzw. Verkehrswert

Gemäss § 9 Abs. 2 BewG wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre, und zwar unabhängig davon, welche Anschaffungskosten dieses Wirtschaftsgut früher einmal verursacht hat[127]. Es handelt sich also um einen Einzelveräußerungspreis (Marktpreis am Absatzmarkt), der im Gegensatz zum Teilwert nicht von der Zugehörigkeit des Gegenstandes zum Betrieb abhängt.

Dementsprechend wird der gemeine Wert als Wertansatz einer Auseinandersetzungsbilanz nur dann zur Anwendung kommen, wenn einzelne Gegenstände des Privat- oder Betriebsvermögens zu bewerten sind. Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens werden vermutlich dann mit dem gemeinen Wert angesetzt, wenn sie für den Betrieb entbehrlich sind oder ihre "Absatzpreise" und "Beschaffungspreise" übereinstimmen[128].

Handelt es sich jedoch um die Bewertung eines ganzen Betriebes, so wird man den *Teilwert* als Wertansatz bevorzugen; denn als entscheidender Mangel des gemeinen Wertes wurde angesehen, daß er vom Absatzmarkt abgeleitet wird und daß folglich die Summe der gemeinen Werte aller Wirtschaftsgüter eines Betriebes nicht den Gesamtwert des Betriebes darstellt. Der Gesamtwert hängt zum großen Teil vom Ertrag des Betriebes ab und nicht allein von den Veräußerungspreisen der einzelnen Wirtschaftsgüter[129]. Dies trifft besonders für jene Wirtschaftsgüter zu, die am Markt überhaupt nicht veräußert werden, sondern durch Nutzungsabgabe im Betrieb verbraucht werden, wie z.B. Gebäude, Maschinen, Werkzeuge usw. Bei der Bewertung derartiger Wirtschaftsgüter kommt es im Rahmen einer Gesamtbewertung nicht darauf an, welchen Einzelveräußerungspreis sie isoliert am Absatzmarkt erzielen würden, sondern es ist jener Wertansatz wesentlich, der die Bedeutung der betreffen-

127 Die untere Grenze des gemeinen Wertes liegt beim Material- bzw. Schrottwert abzüglich evtl. notwendiger Demontagekosten.
128 *Loepelmann, H. U.*, a.a.O., S. 125.
129 *Wöhe, G.*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 275.

den Wirtschaftsgüter für den Betrieb, zu dem sie gehören, zum Ausdruck bringt[130].

Für die Bewertung des Nachlasses spielt der gemeine Wert insofern eine Rolle, als bestimmte, isoliert zu beurteilende Wirtschaftsgüter unter Umständen mit dem gemeinen Wert auszuweisen sind; denn der gemeine Wert stellt im Gegensatz zu den mehr oder weniger historischen Werten der Steuerbilanz im Zeitpunkt des Bewertungsstichtages einen realen Wert dar. Ob letztlich dem gemeinen Wert der Vorrang vor dem Wiederbeschaffungskostenwert bzw. Teilwert eingeräumt wird, muß im Einzelfall entschieden werden.

b) Wiederbeschaffungskostenwert

Unter Wiederbeschaffungskosten ist der Betrag zu verstehen, den ein Erwerber für die Beschaffung dieses Wirtschaftsgutes aufwenden müßte, wenn es nicht mitveräußert würde oder im Betrieb fehlte[131]. Der Wiederbeschaffungskostenwert stellt also den Marktpreis am Beschaffungsmarkt dar. Ausgangspunkt für die Ermittlung der Wiederbeschaffungskosten sind letztlich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einschließlich evtl. anfallender Nebenkosten für ein derartiges Wirtschaftsgut am Bewertungsstichtag. Es handelt sich auch hier ebenso wie beim gemeinen Wert und beim Teilwert um einen "realen" bzw. "objektiven" Wert wenigstens im Zeitpunkt des Bewertungsstichtages. Es muß aber darauf geachtet werden, daß in der Regel nicht auf den Wiederbeschaffungsneuwert, sondern auf den Wiederbeschaffungsaltwert abzustellen ist, d.h. auf den Aufwand für die Beschaffung eines gleichartigen Wirtschaftsgutes im Gebrauchtzustand der zu bewertenden Anlage[132].

Die Ermittlung der Wiederbeschaffungskosten bietet häufig erhebliche Schwierigkeiten; denn mit der Eingliederung der Wirtschaftsgüter in den Betrieb des Investors verlieren sie "die Eigenschaft, Träger selbständiger Werte im Sinne ihrer objektiven Tauschwerte zu sein, d.h. sie sind den entsprechenden Gütern am Beschaffungsmarkt ökonomisch nicht mehr gleichzusetzen"[133]. Außerdem ist eine solche Gleichsetzung auch vielfach aus technischen Gründen nicht mehr möglich, da die Wirtschaftsgüter entweder am Markt nicht mehr gehandelt werden oder für selbsterstellte Anlagen oder Halbfabrikate überhaupt kein Markt existiert[134]. Grundsätzlich lassen sich die

130 *Mirre, L.*, Zeitschrift des Deutschen Notarvereins, 1913, S. 155ff.
131 *Littmann*, Das Einkommensteuerrecht, 8. völlig erneuerte Aufl., Stuttgart 1966, Anm. 116 zu § 6.
132 *Mütze*, RWP-Blattei, Teilwert, S. 50.
133 *Münstermann*, Wert und Bewertung der Unternehmung, Wiesbaden 1966, S. 98.
134 *Wöhe, G.*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 247.

Wiederbeschaffungskosten also nur dann voll erfassen, wenn am Bewertungsstichtag der Kaufpreis für ein neuwertiges, gleichartiges Wirtschaftsgut bekannt ist.

Eine Bewertung des Nachlasses oder eines Teiles davon zu Wiederbeschaffungskosten wird in der Regel nur dann in Frage kommen, wenn es sich um Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens handelt, die betriebsnotwendig sind und im Betriebe voll genutzt werden. Wirtschaftsgüter dagegen, die nicht notwendiges Betriebsvermögen darstellen und folglich für die ungehinderte Fortführung des Betriebes nicht erforderlich sind, werden mit dem Einzelveräußerungspreis, also dem gemeinen Wert, bewertet. Gehören die Güter zwar zum notwendigen Betriebsvermögen, werden sie aber auf Grund der Beschäftigungslage nicht voll genutzt, so werden sie mit dem Teilwert bewertet, der zwischen den Wiederbeschaffungskosten als oberer Wertgrenze und dem gemeinen Wert als unterer Grenze liegt[135].

c) Teilwert

Der wichtigste Wertansatz der Auseinandersetzungsbilanz ist ohne Zweifel der Teilwert. Da er im wesentlichen bereits unter den Wertansätzen der Handels- und Steuerbilanz erörtert wurde, soll hier auf das oben Gesagte verwiesen werden. Immerhin bleibt noch zu betonen, daß in der Vermögensbilanz im allgemeinen und der Auseinandersetzungsbilanz im besonderen nicht nur der niedrigere Teilwert zum Ansatz gelangt, sondern auch jener "höhere" Teilwert, der über den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt. Folglich wird gerade dieser Wertansatz eine Offenlegung der in der Steuerbilanz gebildeten stillen Reserven bewirken.

4) Veräußerungsgewinn als Folge unterschiedlicher Wertansätze

Nach § 16 Abs. 2 EStG ist unter dem Veräußerungsgewinn jener Betrag zu verstehen, um den der Veräußerungspreis eines Gegenstandes nach Abzug der Veräußerungskosten den Buchwert des übertragenen Gegenstandes übersteigt. Der Veräußerungsgewinn errechnet sich also nach folgender Formel:

Veräußerungspreis des Gegenstandes
./. Veräußerungskosten
./. Buchwert des Gegenstandes

Veräußerungsgewinn.

135 *Wöhe, G.*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 504.

Wie bereits erwähnt wurde, ergibt sich aus der *Niederstwertvorschrift der Handelsbilanz* die Pflicht, jeglichen Wertminderungen in der Handelsbilanz Rechnung zu tragen. Dies geschieht entweder durch ordentliche oder außerordentliche Abschreibungen. Daraus folgt aufgrund der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, daß sich diese Wertminderungen auch in der Steuerbilanz niederschlagen. Werterhöhungen dagegen, soweit sie die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten übersteigen, dürfen aufgrund der besagten Niederstwertvorschrift weder in der Handelsbilanz noch in der Steuerbilanz berücksichtigt werden. Das soll jedoch nicht heißen, daß im Steuerrecht auf die Erfassung der innerhalb der Betriebssphäre eingetretenen Wertsteigerungen endgültig verzichtet wird. Die Versteuerung der Wertsteigerung ist nicht aufgehoben, sondern lediglich aufgeschoben, wie bereits aus dem Urteil des RFH vom 29.10.1924 (Bd. 15 S. 47) hervorgeht. Spätestens im Zeitpunkt der Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter oder des ganzen Betriebes wird die Vermögensvermehrung beim Veräußerer erfaßt, und zwar unabhängig davon, ob die Vermögensvermehrung durch Wertzuwachs oder durch übersetzte Abschreibungen entstanden ist. Maßgebend für die Berechnung des Veräußerungsgewinnes sind die Wertansätze der Auseinandersetzungsbilanz einerseits und der Steuerbilanz andererseits; die ersteren geben Auskunft über den Veräußerungspreis, die letzteren über die bilanzierten Buchwerte. Der Differenzbetrag abzüglich allfälliger Veräußerungskosten stellt den Veräußerungsgewinn dar.

Eine Gewinnverwirklichung im steuerrechtlichen Sinn entsteht nicht nur beim Verkauf eines Wirtschaftsgutes, sondern auch beim Tausch und bei der Entnahme[136]. So führen *Tausch*geschäfte von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens abgesehen vom Tatbestand der Ersatzbeschaffung grundsätzlich zur Gewinnrealisierung. Einen derartigen Ersatzbeschaffungstatbestand hat der BFH z.B. beim Tausch von Gesellschaftsanteilen in jenen Fällen anerkannt, in denen bei wirtschaftlicher Betrachtung wegen der Wert-, Art- und Funktionsgleichheit der getauschten Anteile die Nämlichkeit der hingegebenen und der erhaltenen Anteile zu bejahen ist[137].

Beim Tausch stellt nicht der Teilwert, sondern der *gemeine Wert* den Tauschwert dar, so daß die Gewinnverwirklichung in Höhe der Differenz zwischen Buchwert und gemeinem Wert erfolgt[138]. Den obigen Ausführungen entsprechend besteht der Unterschied zwischen gemeinem Wert und Teilwert darin, daß der gemeine Wert außer den Herstellungskosten bzw. den Selbstkosten noch eine Gewinnspanne enthält.

136 Vgl. Abschn. A, II im 2. Teil dieser Arbeit.
137 BFH-Gutachten v. 16.12.1958, BStBl. III 1959, S. 30.
138 BFH-Urt. v. 11.10.1960 – I 175/60 U, BStBl. III 1962, S. 492.

Gemäss § 6 Abs. 1 Ziff. 4 EStG sind *Entnahmen* des Steuerpflichtigen für sich, seinen Haushalt oder für einen anderen betriebsfremden Zweck mit dem *Teilwert* anzusetzen, der jedoch mit dem gemeinen Wert oder mit dem Wiederbeschaffungswert übereinstimmen kann. Um den Kaufmann vor den steuerlichen Folgen zu schützen, die sich aus der Auflösung stiller Reserven ergeben, fordert der BFH[139] in ständiger Rechtsprechung eine eindeutige Entnahmehandlung. So stellt beispielsweise die Überbauung eines zum Betriebsvermögen gehörigen Ruinengrundstücks mit einem Mietwohngebäude für sich allein noch keine Entnahmehandlung dar[140]. Bucht ein Kaufmann ein bisher als Betriebsvermögen ausgewiesenes Gebäude mit der Erklärung zum Buchwert aus, daß er zu einer Bilanzberichtigung befugt sei, so liegt in der Ausbuchung i.d.R. noch keine gewinnrealisierende Entnahme, da diese Entnahme nicht gewollt war und es an einer entsprechenden Entnahmeerklärung fehlte[141].

Von diesem Grundsatz, daß die Entnahme eine vom Willen des Steuerpflichtigen abhängige Entnahmehandlung voraussetzt, gibt es Ausnahmen, wenn der Kaufmann die Zweckbestimmung eines Wirtschaftsgutes derartig ändert, daß es notwendiges Privatvermögen wird. Typische Fälle dieser Art sind die volle oder teilweise Nutzung von bisher betrieblichen Grundstücken zu privaten Zwecken[142].

Wie oben ausgeführt, setzt die Entnahme abgesehen von einer Entnahmehandlung eine Überführung des Wirtschaftsgutes in Privatvermögen voraus. Daraus folgt, daß nach der Rechtsprechung eine Überführung von Wirtschaftsgütern von einem Betrieb in einen anderen Betrieb des gleichen Steuerpflichtigen nicht unbedingt eine Entnahme darstellt; denn das Wirtschaftsgut hat den betrieblichen Bereich nicht verlassen[143]. Der BFH läßt eine derartig erfolgsneutrale Überführung jedoch nur dann gelten, wenn Wirtschaftsgüter von einem Betrieb in einen anderen Betrieb derselben Einkunftsart des Steuerpflichtigen hinüberwechseln. Die Überführung in den Betrieb einer anderen Einkunftsart ist dagegen nach Ansicht des BFH als eine Entnahme anzusehen. Folglich stellt die Überführung von Wirtschaftsgütern aus gewerblichem Betriebsvermögen in einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft eine mit dem *Teilwert* zu bewertende Entnahme dar[144]. Der BFH begründet dies aus dem Zweck des Gesetzes, der darin besteht, die steuerliche Erfassung der stillen Reserven zu gewährleisten. Solange die Gewinne für den das Wirt-

139 Vgl. BFH v. 9.1.1964 – IV 274/63 U, BStBl. III 1964, S. 97.
140 BFH v. 5.10.1965 – I 115/63, HFR 1966, S. 21.
141 BFH v. 11.3.1965 – IV 78/64, HFR 1965, S. 217.
142 Vgl. Abschnitt 14 Abs. 13 EStR.
143 BFH v. 7.2.1964, VI 19/63 U, BStBl. III 1964, S. 328.
144 § 4 Abs. 1 Satz 2 und § 6 Abs. 1 Ziff. 4 EStG.

schaftsgut abgebenden Betrieb und den das Wirtschaftsgut aufnehmenden Betrieb nach den gleichen Grundsätzen ermittelt werden, ist die Erfassung der stillen Reserven in jedem Fall gewährleistet[145].

Als Entnahmewert gilt der *Teilwert,* so daß eine Gewinnrealisierung in Höhe der Differenz zwischen Buchwert und höherem Teilwert entsteht. Entnimmt der Steuerpflichtige die Wohngebäude dem Betriebsvermögen, so werden durch den Ansatz des Teilwertes auch jene stillen Reserven aufgedeckt, die durch die Inanspruchnahme der erhöhten AfA nach § 7b EStG entstanden waren[146].

145 Vgl. BFH v. 16.3.1967, IV 72/65, BStBl. III 1967, S. 318.
146 BFH v. 30.3.1965, I 243/63 U, BStBl. III 1965, S. 380.

C) Verfügung über den Nachlaß

Mit dem Tode des Inhabers einer Einzelfirma bzw. des Gesellschafters einer OHG geht dessen Vermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den oder die Erben über (§ 1922 BGB). Hinterläßt der Erblasser nur einen Erben, so ergeben sich aus der Gesamtrechtsnachfolge für diesen Einzelerben keine weiteren Probleme; denn er allein ist berechtigt, über den Nachlaß zu verfügen. Anders dagegen ist es, wenn mehrere Erben vorhanden sind. Die Erben müssen sich dann entscheiden, ob sie den ungeteilten Nachlaß gesamthänderisch im Rahmen einer Rechtsgemeinschaft verwalten wollen, oder ob sie es vorziehen, durch Erbauseinandersetzung die Einzelverfügung über den Nachlaß zu ermöglichen.

1) Gesamthänderische Verfügung über den ungeteilten Nachlaß durch die Erbengemeinschaft

1) Rechtliche Grundlagen der Erbengemeinschaft

Eine Erbengemeinschaft kann durch gesetzliche oder durch testamentarische Erbfolge gebildet werden. Grundsätzlich ist die Erbengemeinschaft nicht für längere Zeit gedacht, da sie i.d.R. die Verteilung des Nachlasses besorgen soll, um sich anschließend im Wege der Erbauseinandersetzung aufzulösen[147]. Die Auflösung entspricht jedoch häufig nicht den wirtschaftlichen Erfordernissen und dem Willen des Erblassers. Deshalb kann einerseits der Erblasser die Fortführung der Erbengemeinschaft anordnen bzw. die Erbauseinandersetzung ausschließen, andererseits können auch die Miterben die Fortführung beschließen[148]. Die Frage, ob eine Unternehmung in ungeteilter Erbengemeinschaft fortgeführt werden kann, wurde bereits im ersten Teil behandelt. Obwohl diesbezüglich unterschiedliche Meinungen vertreten werden, können nach herrschender Meinung und Rechtsprechung gegen die Fortführung einer Unternehmung durch eine Erbengemeinschaft keine durchschlagenden rechtlichen Bedenken erhoben werden[149].

Bürgerlich-rechtlich stellt die Erbengemeinschaft eine Gesamthandsgemeinschaft dar. Folglich können die Erben nur gemeinsam ("mit gesamter Hand") über die einzelnen Gegenstände verfügen. Sie können sich dabei durch einen

147 BGH-Urteil v. 21.5.55, IV ZR 7/55, in: NJW 1955, S. 1227; Kapp, Die Besteuerung der Erbauseinandersetzung, Köln 1962.

148 *Kipp-Coing,* Erbrecht, 11. Aufl., Tübingen 1960, S. 473 u. 489; *Littmann,* FR 1958, 507; RFH-U. v. 27.5.1931, III A 645/30, RStBl. 1931 S. 836 = Kartei RBewG 1931, § 44 Abs. 2 Nr. 3, R. 4.

oder mehrere Erben vertreten lassen, jedoch erfolgt die Verfügung immer im Namen aller Erben[150]. Dagegen steht den einzelnen Erben ein Anteil am Gesamtvermögen zu. Dieser Anteil am Gesamtvermögen ist von den Anteilen an einzelnen Gegenständen scharf zu unterscheiden; denn es gehört zum Wesen der Gesamthand, daß über Anteile an einzelnen Vermögensgegenständen nicht verfügt werden kann. Diese Regelung kann auch durch Vereinbarung nicht geändert werden. Andererseits kann jedoch der Erbe über seinen Anteil am Gesamtvermögen ohne weiteres verfügen (§ 2033 Abs. 1 BGB im Gegensatz zu § 2033 Abs. 2)[151].

Wenn auch ein Unternehmen durch eine Erbengemeinschaft fortgeführt werden kann, wie weiter oben erwähnt wurde, so stellt die Erbengemeinschaft als solche noch keine handelsrechtliche Gesellschaftsform dar[152]. Betreibt die Erbengemeinschaft ein Handelsgewerbe, so wird sie nicht automatisch zu einer OHG, KG oder evtl. zu einer GbR. Das schließt jedoch nicht aus, daß auf eine Erbengemeinschaft die Rechtssätze des Rechts der OHG anwendbar sind, wenn die Miterben das Unternehmen weiterbetreiben und ihm ihre ganze Arbeitskraft widmen[153]. Zur OHG wird die Erbengemeinschaft erst durch einen Gesellschaftsvertrag[154], der auch stillschweigend abgeschlossen werden kann. Kommt es zu einem stillschweigenden Abschluß, so muß der Wille der Erben ersichtlich sein, sich zur gemeinsamen Fortführung des Geschäftes als Gesellschaft zusammenzuschließen.

Bürgerlich-rechtlich und *einkomensteuerrechtlich* tritt die Erbengemeinschaft ebenso wie der Einzelerbe an die Stelle des Erblassers, so daß die Kontinuität der vererbten Unternehmung gewahrt bleibt; denn die Vererbung eines Betriebes ist weder eine Veräußerung noch eine Aufgabe des Betriebes. Im Gegensatz zur Erbauseinandersetzung ist der eigentliche Erbfall ein unentgeltlicher Erwerb kraft Gesetzes, der folglich kein Veräußerungsgeschäft sein kann[155]. Einkommensteuerpflichtig ist jedoch nicht die Erbengemeinschaft als solche, sondern der einzelne Beteiligte als Mitunternehmer (§ 1 EStG)[156]. Die Erben haben nach dem Grundsatz der Gesamtrechtsnachfolge

149 BGH-U. v. 21.5.55, IV ZR 7/55 (Stuttgart), NJW 1955, S. 1227.
150 *Hueck, A.*, Gesellschaftsrecht, a.a.O., S. 17.
151 Ebd., S. 17.
152 *Kipp-Coing,* a.a.O., Erbrecht, S. 480; BFH v. 20.11.52, II 148/52 S, BStBl. III 1953, S. 2 = StRKKVStG § 18, R. 3.
153 BGH-U. v. 21.5.55, IV ZR 7/55, in: NJW 1955, 1227.
154 *Lehmann, H.*, Gesellschaftsrecht, 2. Aufl., Berlin-Frankfurt 1959, S. 103; BGH-U. v. 17.1.1951, II ZR 16/50 (Düsseldorf), NJW 1951, 311.
155 RFH-U. v. 26.9.35, VI A 687/34, RStBl. 1936, S. 21 = Kartei EStG 1934 § 16 Abs. 1 Ziff. 2 R.6; RFH-U. v. 5.5.43, VI 13/43, GW-KaStRK II, 580.
156 BFH-U. v. 8.4.60, VI 108/59, BStBl. III 1960, S. 251 = StRK EStG § 13 R 750.

dieselben Einkünfte wie der Erblasser[157]. Die Frage, ob ein Miterbe automatisch Mitunternehmer im Rahmen der den Betrieb fortführenden Erbengemeinschaft wird und in welcher Weise seine Mitunternehmerschaft für das Entstehen eines Veräußerungsgewinnes von Bedeutung sein kann, wird noch näher erörtert werden.

2) Steuerwirtschaftliche Folgen der Erbengemeinschaft

Führt die Erbengemeinschaft den Betrieb des Erblassers weiter, so hat sie als Gesamtrechtsnachfolger die *Bilanzwerte* des Erblassers unverändert fortzuführen[158]. Dem Grundsatz der Bilanzkontinuität im allgemeinen sowie dem Grundsatz der Bilanzidentität im besonderen ist also unbedingt Folge zu leisten. Hieraus ergibt sich, daß, abgesehen von der Aufspaltung des Kapitalkontos, die Schlußbilanz der durch den Erblasser geführten Unternehmung mit der Anfangsbilanz der durch die Erbengemeinschaft geführten Unternehmung übereinstimmt. Eine Realisierung der stillen Reserven erfolgt demnach nicht, so daß auch kein Realisierungsgewinn im Sinne von § 16 EStG entstehen kann[159].

Bezüglich der *AfA* gilt bei Fortführung der Unternehmung durch die Erbengemeinschaft die gleiche Regelung wie bei der Behandlung der Bilanzwerte. Der Erbfall bringt keine Unterbrechung für die AfA, so daß die Erbengemeinschaft an die vom Erblasser geschätzte Nutzungsdauer der Wirtschaftsgüter und deren Abschreibungsart gebunden ist[160]. Die Erbengemeinschaft führt also die AfA des Erblassers fort. Diese Regelung gilt auch für die Sonderabschreibung des § 7b EStG; denn aufgrund des Prinzipes der Gesamtrechtsnachfolge geht auch diese Vergünstigung auf die Erbengemeinschaft über[161]. Die Erbengemeinschaft kann die 7b–AfA jedoch nur einheitlich geltend machen, da es sich um ein einheitliches Wirtschaftsgut handelt[162].

157 *Blümlich-Falk,* Einkommensteuergesetz (Kommentar), 8. Aufl., Berlin–Frankfurt 1960, § 10 Anm. 10; *Hartmann-Böttcher,* Großkommentar zur ESt, Stuttgart 1955, § 15 Anm. 10c; *Littmann,* FR 1958, 507; U. v. 4.1.39, RFH VI 801/38, RStBl. 1939, S. 264.

158 BFH-U. v. 27.7.61, IV 295/60, BStBl. III 1961, S. 514 = StRK EStDV 1955 § 7 R. 1.

159 BFH-U. v. 12.7.33, VI A 229/32, RStBl. 1933, S. 1081 = Kartei EStG 1925 § 30 Abs. 1 Nr. 1 R. 1, 2.

160 *Mittelbach,* RWP-Blattei 14 SteuerR DESt. II B 19/60 Einzelfragen 434, 41.

161 *Hermann-Heuer,* § 7b Anm. 13b. Vgl. hierzu auch Abschn. A, I im 2. Teil dieser Arbeit.

162 *Müller,* RWP-Blattei 14 StR Allg. Einzelfr. 12/59 417/23; BFH-U. v. 29.1.59, VI 240/57, BStBl. III 1959, S. 154 = StRK EStG § 7b R. 29.

Hieraus folgt, daß die Gewinnermittlung aufgrund der AfA keine Änderung erfährt; ein außerordentlicher Periodengewinn, der durch die Unterbrechung der AfA im Zeitpunkt des Erbfalls entstehen könnte, tritt folglich nicht in Erscheinung.

Die *Buchführungspflicht* dagegen geht nicht automatisch auf die Erbengemeinschaft bzw. die Erben über, die den ererbten Gewerbebetrieb fortführen. Die Mitglieder der Erbengemeinschaft als Gesamtrechtsnachfolger sind erst dann zur Buchführung verpflichtet, wenn in ihrer Person die Voraussetzungen der Buchführungspflicht[163] erfüllt sind; denn buchführungspflichtig ist nicht das Unternehmen, sondern der Unternehmer[164]. Aus der Natur der Buchführungspflicht, die sich als personengebunden zeigt, folgt, daß sie nicht ohne weiteres auf den oder die Erben übergeht. Bei Gewerbetreibenden kann die Buchführungspflicht allerdings dann unabhängig von den Voraussetzungen des § 161 AO gegeben sein, wenn der Steuerpflichtige schon aufgrund anderer Gesetze zur Buchführung verpflichtet ist.

Kosten, die im Zusammenhang mit dem Erbfall entstehen, berühren nicht das Betriebsvermögen der Erbengemeinschaft, sondern das Privatvermögen. Sie können also nicht als *Betriebsausgaben* abgesetzt werden; denn nach Bise[165] betreffen die mit dem Erbfall verbundenen Kosten nicht die Einkommensebene, sondern die Vermögensebene. Zu derartigen Kosten zählen z.B. Prozeßkosten für Erbschaftsstreitigkeiten, Kosten der Testamentsvollstreckung, des Erbscheines usw.[166].

Bisher wurde angenommen, daß die Erbengemeinschaft das Unternehmen mit dem Ziel einer langfristigen Unternehmertätigkeit fortführt. Es wäre aber auch möglich, daß die Erbengemeinschaft nur die *allmähliche Abwicklung* des Betriebes bezweckt. Diese sukzessive Liquidation ist keine Veräußerung; denn für die Dauer der Abwicklung besteht der Betrieb fort[167]. Die Mitglieder der Erbengemeinschaft sind für die Dauer der Liquidation Unternehmer, die gewerbliche Einnahmen aus der Abwicklung erzielen. Bemerkt sei jedoch, daß diese Abwicklung bereits eine Art der Auseinandersetzung darstellt, die im folgenden noch eingehender erörtert wird.

163 Vgl. Reichsabgabenordnung, § 161.
164 BFH-U. v. 17.12.59, IV 376/56, StRK AO § 161 R. 5.
165 *Bise, W.,* a.a.O., S. 27.
166 BFH-U. v. 6.10.59, I 115/59, BStBl. III 1960, S. 2 = StRK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 6 R. 7; *Becker,* Das Einkommensteuergesetz (Kommentar), 1. Aufl., Stuttgart, § 29 Anm. 33a.
167 RFH-U. v. 7.2.34, VI A 933/32, RStBl. 1934, 566 = Kartei EStG 1925 § 29 Nr. 3 R.

II) Einzelverfügung über den Nachlaß durch Erbauseinandersetzung

1) Problemstellung

Im Gegensatz zur gesamthänderischen Verfügung über den ungeteilten Nachlaß setzt die Einzelverfügung über den Nachlaß eine Erbauseinandersetzung voraus, sofern mehrere Erben vorhanden sind. Diese Erbauseinandersetzung ist abgesehen von den Schwierigkeiten der Wertermittlung und der eigentlichen Teilung vor allem einkommensteuerlich problematisch, wenn zum Nachlaß ein Gewerbebetrieb gehört. Allein die Frage, ob bei der Auseinandersetzung der Veräußerungstatbestand im Sinne des § 16 EStG erfüllt ist, wird in der Literatur[168] sehr unterschiedlich beantwortet. Als Kriterium für die steuerrechtliche Beurteilung der Erbauseinandersetzung wird sowohl in der Rechtsprechung[169] als auch in der Literatur die *Entgeltlichkeit* angeführt. So äußert sich beispielsweise Theis[170], daß seiner Ansicht nach der Erwerb in der Erbauseinandersetzung nie ein entgeltlicher ist und folglich die Erbauseinandersetzung im Steuerrecht nicht zum Kauf, sondern zum Erbvorgang gehöre. Die Erbauseinandersetzung als solche könne demzufolge auch nicht zur Gewinnverwirklichung nach § 16 EStG führen. Mutze[171] weist darauf hin, daß Entgeltlichkeit einen auf Austausch von Leistungen gerichteten Vorgang voraussetzt. Die Auflösung von Gemeinschaften ziele jedoch nicht auf den Austausch und die Veräußerung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten hin, vielmehr gehe es um die Aufteilung unter den Berechtigten. Soweit die Auflösung ausschließlich im Wege der Naturalteilung (§ 752 BGB) oder der Erlösteilung (§ 753 BGB) erfolgt, stellt sie kein auf den Austausch von Leistungen gerichtetes Rechtsgeschäft dar und ist damit auch nicht im o.a. Sinne entgeltlich. Andererseits besteht kein Zweifel, daß jedenfalls dann ein auf Veräußerung gerichteter Vertrag vorliegt, wenn ein Miterbe das zum Nachlaß gehörende Betriebsvermögen übernimmt und den oder die anderen Erben aus seinem Vermögen abfindet[172]. Für diesen Fall hält auch Mutze[173] die Annahme eines Veräußerungsvorganges für nicht ausgeschlossen.

168 Vgl. *Mutze,* DB 1963, S. 1008ff.; *Kapp,* DB 1963, S. 1326ff.; *Fischer,* FR 1964, S. 397ff.; *Conze,* StuW 1965, Sp. 10ff.; *Fricke,* FR 1965, S. 152ff.; *Theis,* Der Erbe . . ., a.a.O., S. 33ff.; *Grieger,* DStZ A 1965, S. 337ff. (S. 343); *Schmidt,* BP 1969, S. 100ff.; *Littmann,* FR 1958, S. 509; *ders.,* Inf. 1958, S. 295.

169 RFH-U. v. 8.11.1933, VI A 1488/31, RStBl. 1934, S. 295; BFH-U. v. 17.2.65, I 400/62, BStBl. III 1965, S. 354.

170 *Theis, W.,* Der Erbe . . ., a.a.O., S. 36f.; ähnliche Meinungen vertreten auch *Mutze* und *Kapp.*

171 *Mutze,* FR 1965, S. 518.

172 *Fricke,* FR 1965, S. 155; *Palandt,* Komm. zum BGB, 19. Aufl. 1960, § 731 Anm. 1 und § 736 BGB Anm. 2c; vergl. hierzu Abschn. A, II im 2. Teil dieser Arbeit.

173 *Mutze,* FR 1965, S. 518.

Somit zeigt sich, daß die Erbauseinandersetzung entsprechend ihrer unterschiedlichen Gestaltung rechtlich unterschiedlich beurteilt wird. Im Falle der Natural- bzw. Erlösteilung handelt es sich nach Mutze um einen unentgeltlichen Vorgang. Im Falle der Übernahme des Nachlasses gegen Abfindung der verbleibenden Erben handelt es sich dagegen um ein entgeltliches Rechtsgeschäft. Diese unterschiedliche rechtliche Beurteilung der verschiedenen Formen der Erbauseinandersetzung zeigt, daß die Entgeltlichkeit als Abgrenzungsmerkmal dafür, ob die Erbauseinandersetzung als solche einen steuerbaren Vorgang darstellt oder nicht, ungeeignet ist. Je nachdem, ob das nachgelassene Betriebsvermögen genügend liquide Mittel enthält, aus denen eine Abfindung bezahlt werden kann, läge nach der obigen Differenzierung eine unentgeltliche Naturalteilung oder ein entgeltliches Veräußerungsgeschäft vor. Somit wäre die als Folge einer Erbauseinandersetzung eintretende Steuerpflicht von Zufälligkeiten bzw. Manipulationen der Beteiligten abhängig[174].

Weitere Bedenken gegen eine Abgrenzung nach dem Merkmal der Entgeltlichkeit bestehen darin, daß nach der Rechtsprechung eine Auflösung von Personengesellschaften durch Realteilung[175] zu steuerlichen Buchgewinnen führen kann, obwohl es sich hierbei nicht um ein Veräußerungsgeschäft handelt[176]. Daraus folgt auch für die Erbauseinandersetzung nicht zwingend, daß eine Vermögensübertragung, die nicht auf einem Leistungsaustausch beruht und demnach unentgeltlich im obengenannten Sinne ist, grundsätzlich aus dem steuerbaren Bereich ausscheiden muß und folglich privater Natur ist.

Es zeigt sich also, daß weder ein unentgeltlicher Vorgang ohne weiteres der Privatsphäre zugerechnet werden kann, z.B. "reine" Realteilung einer Personengesellschaft, noch löst die Entgeltlichkeit eines Rechtsgeschäftes in jedem Fall steuerliche Folgen[177] aus; denn steuerbare Veräußerungsgewinne entstehen nach dem geltenden deutschen Steuerrecht – abgesehen von den Fällen der Spekulationsbesteuerung nach § 23 EStG – nur bei den sogenannten Gewinnermittlungseinkünften, also im betrieblichen Bereich. Entscheidend für die steuerrechtliche Beurteilung der Erbauseinandersetzung kann somit zunächst nicht die Entgeltlichkeit bzw. Unentgeltlichkeit des Vorganges sein. Es kommt vielmehr darauf an, welchem *Vermögensbereich* der Vorgang zuzurechnen ist, dem *privaten* oder dem *betrieblichen.* Nur wenn der Realisierungsgewinn gleichzeitig eine Einkunft aus Gewerbebetrieb

174 *Fitsch,* DStR 1966, S. 332.
175 Vgl. BFH-Urt. v. 2.10.62, I 256/61, BStBl. III 1962, S. 513; s.a. DStR 1962/63 S. 126 Nr. 88.
176 *Mutze,* FR 1965, S. 518.
177 *Fricke, E.,* DB 1964, S. 676.

darstellt, kann er gemäß der Ausgestaltung des deutschen Einkommensteuerrechts nach § 16 EStG der Besteuerung unterliegen. Handelt es sich dagegen um eine Gewinnverwirklichung im privaten Vermögensbereich, so kann § 16 EStG nicht angewendet werden.

Erst wenn die Auseinandersetzung über das Betriebsvermögen ein betrieblicher Vorgang ist, stellt sich in zweiter Linie die Frage, ob bei der Auseinandersetzung ein nach § 16 EStG steuerbarer Veräußerungsgewinn realisiert wird; ob also die bereits erwähnten Hauptmerkmale der Gewinnverwirklichung erfüllt sind. Als solche wurden das Ausscheiden eines Vermögensgegenstandes aus der Unternehmung, das Entgelt für den ausgeschiedenen Vermögensgegenstand und die substanzmäßige Verfügbarkeit über das erhaltene Entgelt genannt. Erst in diesem Zusammenhang – nicht dagegen zur Beantwortung der Frage, ob die Erbauseinandersetzung als solche einen steuerpflichtigen Vorgang darstellt – wird man dem Merkmal der Entgeltlichkeit neben den beiden anderen Kriterien eine nicht zu unterschätzende Bedeutung zubilligen müssen[178]. Ergibt sich dann aufgrund der steuerwirtschaftlichen Beurteilung ein nach § 16 EStG steuerbarer Veräußerungsgewinn, so stellt sich ebenso die Frage, wer diesen Realisierungsgewinn zu versteuern hat. In Betracht kommen dafür der Erblasser, der abgefundene und somit ausgleichsberechtigte Erbe sowie der abfindende und somit ausgleichsverpflichtete Erbe. Für den Erben, der den Betrieb weiterführt, ist es weiterhin von Interesse, wie er den vom Erblasser übernommenen Gewerbebetrieb sowie eine allfällig zu entrichtende Ausgleichszahlung zu bilanzieren hat. Diese Fragen werden jedoch unter den besonderen steuerwirtschaftlichen Aspekten der Erbfolge behandelt, weshalb zu ihrer Beantwortung auf die Ausführungen des dritten Teils dieser Arbeit verwiesen wird. An dieser Stelle soll lediglich der Begriff der Erbauseinandersetzung eine nähere Umschreibung finden, um im Anschluß daran die für die einkommensteuerliche Beurteilung der Auseinandersetzung sehr wesentliche Frage zu erörtern, ob die Erbauseinandersetzung über einen Gewerbebetrieb einen Vorgang der betrieblichen oder der privaten Sphäre darstellt.

2) Begriff der Erbauseinandersetzung

Bürgerlich-rechtlich versteht man unter der Erbauseinandersetzung die Aufhebung der Erbengemeinschaft durch Aufteilung des Nachlasses auf die Miterben. Vereinbart wird die Erbauseinandersetzung in einem Erbauseinandersetzungsvertrag, der eventuell formbedürftig ist.

178 Vgl. hierzu Abschn. A, II im 2. Teil dieser Arbeit.

Zur Gestaltung der Erbauseinandersetzung stehen verschiedene Möglichkeiten zur Verfügung. In erster Linie wird sich die Erbauseinandersetzung in Form der *Natural- oder Realteilung* abspielen[179], wobei unter Umständen Ausgleichszahlungen notwendig werden, sofern sich der Nachlaß in nur ungenügender Weise teilen läßt.

Möglich wäre aber auch, daß ein Erbe den gesamten Nachlaß übernimmt und die übrigen Erben abfindet[180]. Eine weitere Möglichkeit bestände darin, daß die Erben den gesamten Nachlaß versilbern und den Erlös teilen[181]. Auch die Erbteilsveräußerung wäre eine Form der Erbauseinandersetzung[182]. Nach § 2048 BGB kann der Erblasser obligatorisch wirkende Anordnungen für die Auseinandersetzung treffen, von denen aber Abweichungen möglich sind. Bürgerlich-rechtlich kann die Erbauseinandersetzung solange erfolgen, als noch gemeinschaftliches Vermögen der Erbengemeinschaft besteht. Folglich kann die Erbauseinandersetzung auch noch jahrelang nach dem Erbfall stattfinden. Jedoch kann jeder Erbe jederzeit die Erbauseinandersetzung verlangen, falls sie vom Erblasser nicht ausgeschlossen wurde[183].

Nach bürgerlichem Recht ist die Erbauseinandersetzung vom Erbvorgang als solchem zu unterscheiden; denn die Auseinandersetzung stellt nicht ein Vererben im Sinne der Gesamtrechtsnachfolge dar[184]. Demzufolge erscheint es wenigstens bürgerlich-rechtlich nicht zwingend, die Auseinandersetzung über geerbtes Betriebsvermögen wie den eigentlichen Erbfall als einen Vorgang innerhalb der Privatsphäre zu behandeln. Abweichend von dieser bürgerlich-rechtlichen Regelung soll dagegen nach Meinung einiger Autoren[185] die Erbauseinandersetzung für das Einkommensteuerrecht grundsätzlich einen Vorgang des Erbens darstellen und somit dem privaten Bereich zuzurechnen sein. Diese Auffassung kann jedoch im wesentlichen nicht bestätigt werden. Die Beurteilung, ob die Erbauseinandersetzung letztlich privaten oder betrieblichen Charakter trägt, soll deshalb im folgenden eingehender behandelt werden.

179 *Kipp-Coing,* Erbrecht, 11. Aufl., Tübingen 1960, S. 493.

180 *Kipp-Coing,* a.a.O., S. 494; *Palandt,* BGB, 20. Aufl., München, Berlin 1961, § 2042 Anm. 3.

181 *Kapp,* Die Besteuerung der Erbauseinandersetzung, Köln 1962, 9; *Kipp-Coing,* a.a.O., S. 494; *Würdinger,* StW 1956, S. 551.

182 *v. Claer, B.* 1960, 504; *Kipp-Coing,* a.a.O., S. 494; *Zunft,* JZ 1956, 551.

183 *Model, O.,* a.a.O., S. 123.

184 *Teis, W.,* Der Erbe . . ., a.a.O., S. 33f.; *Fricke,* DB 1964, S. 696.

185 *Hermann-Heuer,* Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 9. Aufl., Köln 1961, § 16 Anm. 19a; *Hoffmann,* FR 1958, 211; *Kapp,* a.a.O., S. 24; *Littmann,* Das Eink. St. Recht, Kommentar, 6. Aufl., Stuttgart 1959, § 16; Fz. 32; *ders.,* FR 1958, 509; *Müller,* RWP-Blattei 14 SteuerR D Allg. Einzelfragen 12/59 Ltg. 417; BFH-U. v. 2.3.61, IV 166/59, BStBl. III 1961, 458 = StRK EStG § 4 R. 403.

3) Zum Wesen der Erbauseinandersetzung als Vorgang des privaten oder betrieblichen Bereichs

a) Erbauseinandersetzung als Vorgang des privaten Bereichs

Mutze[186] und ihm zustimmend auch *Kapp*[187] vertreten die Auffassung, daß die Erbauseinandersetzung noch zum Erbanfall gehört und folglich, ebenso wie dieser, ausschließlich und immer ein den privaten Vermögensbereich betreffender Vorgang ist. Ebenso wie der Erwerb von Todes wegen einkommensteuerlich betrachtet ein Vorgang des privaten Bereichs sei, müsse dies auch für alle Maßnahmen gelten, die mit dem Erwerb von Todes wegen in unmittelbarem Zusammenhang stehen. Hieraus folgern sie, daß der Erbgang und die Erbauseinandersetzung ein unteilbares Ganzes darstellen, das rechtlich und steuerlich einheitlich zu behandeln ist. Es erscheint ihnen ungerechtfertigt, wenn gerade der Teil der Erbauseinandersetzung aufgrund der Sondervorschriften der §§ 14, 16–18 EStG zur Einkommensteuer herangezogen wird, der sich mit der Übernahme von Gewerbebetrieben und Gesellschaftsanteilen befaßt. Ihrer Meinung nach darf die rechtliche Beurteilung nicht wechseln, je nachdem, ob zum Nachlaß ein landwirtschaftlicher oder ein gewerblicher Betrieb oder ein privates Grundstück gehört. Weiterhin soll es nicht darauf ankommen, ob die Erbauseinandersetzung in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit dem Erbanfall erfolgt oder aber ob der Betrieb zunächst für kürzere oder längere Zeit von der Erbengemeinschaft fortgeführt wird. Nur wenn im Rahmen einer späteren Auseinandersetzung bei der Ermittlung der Abschichtungsbeträge höhere Werte als die Teilwerte zum Zeitpunkt des Erbanfalls zugrunde gelegt werden, soll die Auseinandersetzung als nicht mehr im Erbschaftssteuerbereich liegend gegebenenfalls zu Veräußerungsgewinnen führen. Darüber hinaus will Mutze dann eine Gewinnrealisierung bejahen, wenn die Abfindung durch Abgabe von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen zum gemeinen Wert geleistet wird. Als Begründung dafür stützt sich *Mutze* auf die Entnahmevorschrift des § 6 Abs. 1 Ziff. 4 EStG; demzufolge neigt Mutze, offenbar in Übereinstimmung mit *Seithel*[188], jedoch im Gegensatz zu *Hermann-Heuer*[189] dazu, den Gewinn beim Übernehmer des Betriebes zu erfassen[190].

186 *Mutze,* DB 1963, S. 1008; *ders.,* DB 1964, S. 677f.
187 *Kapp,* DB 1963, S. 1336.
188 *Seithel, R.,* RWP-Blattei, 14. Steuer-R. D Einkommensteuer II B 62 Einzelfragen (ab 1964) Erbauseinandersetzung, v. 14.6.1968, S. 55ff.
189 *Hermann-Heuer,* Kommentar zur ESt und KSt, 11. Aufl., § 16 EStG Anm. 19c.
190 Vgl. hierzu die Abschnitte B, III, 2 und C, IV, 2 im 3. Teil dieser Arbeit.

Auf den ersten Blick erscheint die von *Mutze* und *Kapp* vertretene Ansicht bestechend, weil sie zu einer weitgehend einheitlichen Beurteilung der Erbauseinandersetzung führt, und zwar gleichgültig wann und in welcher Form sich die Erbauseinandersetzung vollzieht. Überprüft man den Standpunkt jedoch näher, so ergeben sich erhebliche Bedenken.

So weist Fitsch[191] darauf hin, daß in der u.U. jahrelangen Betriebsfortführung durch die Erbengemeinschaft eine Entscheidung liegen kann, die ein Hinüberwechseln der Gemeinschaft aus dem privaten in den betrieblichen Bereich zur Folge hat, wodurch die Erben den Bereich "des Erbanfalls" endgültig verlassen. Hierzu bedarf es seiner Meinung nach nicht erst, daß sich die Erbengemeinschaft in eine Personengesellschaft verwandelt; denn auch eine Erbengemeinschaft kann unternehmerische Bedeutung i.S. des Handelsrechts erlangen[192]. Gerade die handelsrechtliche Relevanz führt zu einer so starken Veränderung im Wesen der Erbengemeinschaft, daß später folgende Auseinandersetzungsmaßnahmen aufgrund der nach § 1 Abs. 3 StAnpG gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht mehr als ein Privatvorgang angesehen werden können. Dies auch dann nicht, wenn sich die Auseinandersetzung formal nach den Bestimmungen des Erbrechts vollzieht.

Der Charakter der Erbauseinandersetzung als betrieblicher Vorgang wird vor allem dann besonders deutlich, wenn eine ungeteilte Erbengemeinschaft für längere Zeit die ererbte Unternehmung weiterführt. Gegenstand der Erbauseinandersetzung ist dann das Ergebnis jahrelanger wirtschaftlicher Tätigkeit oder Gemeinschaft; denn von den ursprünglichen Nachlaßgegenständen sind infolge der in der Zwischenzeit vorgenommenen Veräußerungen häufig nur noch Surrogate vorhanden. Maßgebend für die Wertermittlung der den Erben zustehenden Auseinandersetzungsguthaben sind dementsprechend nicht nur die vom Erblasser gelegten stillen Reserven, sondern auch jene stillen Rücklagen, die während des Bestehens der Erbengemeinschaft als Mitunternehmerschaft gebildet wurden[193].

Wirtschaftlich gesehen muß demnach die Erbauseinandersetzung über ein Betriebsvermögen als ein Vorgang des betrieblichen Bereichs betrachtet werden. Diese Beurteilung entspricht auch der zivilrechtlichen Behandlung von Erbauseinandersetzungen, denn nach bürgerlichem Recht ist letztere eine Vermögensauseinandersetzung wie jede andere. Sie weist nur insofern eine Besonderheit auf, als sie auf einen gesetzlichen Entstehungsgrund, nämlich die Erbfolge zurückgeht. Diese Verbindung mit dem Erbfall kann jedoch

191 *Fitsch,* DStR 1966, S. 333f.
192 *Fricke,* FR 1965, S. 153f., 156.
193 *Fitsch,* a.a.O. S. 334.

keineswegs ausreichen, um in der Erbauseinandersetzung noch einen Bestandteil des Erbanfalls und somit einen Vorgang der privaten Sphäre zu sehen. Einen solchen Schluß zieht das bürgerliche Recht jedenfalls nicht, so daß die Erbauseinandersetzung wie jede andere Vermögensauseinandersetzung als ein besonderer Vorgang zu beurteilen ist[194].

Da das Zivilrecht in diesem Zusammenhang keinen Unterschied zwischen betrieblichem und privatem Bereich kennt, es sich hierbei vielmehr um eine rein steuerrechtliche Differenzierung handelt, die die privatrechtliche Natur der Erbauseinandersetzung unberührt läßt, kann eine steuerrechtliche Beurteilung, durch die eine Erbauseinandersetzung der betrieblichen Sphäre zugewiesen wird, auch nicht im Widerspruch zum bürgerlichen Recht stehen[195]. Mutze[196] dagegen befürchtet, daß es zu einem Auseinanderklaffen der steuerrechtlichen und zivilrechtlichen Behandlung der Erbauseinandersetzung kommen würde, falls die Erbauseinandersetzung als Vorgang des betrieblichen Bereichs behandelt würde. Diese Bedenken dürften mit der o.g. Argumentation von Fitsch endgültig beseitigt sein.

An dieser Stelle sei noch darauf hingewiesen, daß auch der Vergleich der Erbengemeinschaft als Eigentümerin eines Gewerbebetriebes mit einer Personengesellschaft in der Form der OHG zu keinem anderen Ergebnis in der Beurteilung der Erbauseinandersetzung als betrieblicher Vorgang führen kann. *Wirtschaftlich* gesehen gibt es wohl kaum ein Merkmal von Bedeutung, das die Erbengemeinschaft als Mitunternehmerschaft von einer OHG unterscheidet. *Zivilrechtlich* wird die Erbengemeinschaft durch den Erbfall zwar nicht automatisch zur OHG[197], jedoch wird i.d.R. das Recht der OHG auf die Erbengemeinschaft angewendet, wenn die Miterben das Unternehmen weiterbetreiben und ihm ihre ganze Arbeitskraft widmen[198]. Damit wird die Erbengemeinschaft nicht nur wirtschaftlich, sondern auch zivilrechtlich der OHG gleichgestellt. Um die Kontinuität der Besteuerung zu bewahren, tritt die Erbengemeinschaft einkommensteuerrechtlich an die Stelle des Erblassers, wobei die Erbengemeinschaft *steuerrechtlich* ebenfalls einer OHG gleichgesetzt wird[199]. Dies auch dann, wenn die Miterben für die gemeinsame

194 *Fitsch*, DStR 1966, S. 334.
195 *ders.*, a.a.O. S. 334.
196 *Mutze*, FR 1964, S. 428ff.
197 *Theis, W.*, Der Erbe . . ., a.a.O., S. 24.
198 BGH-U. v. 21.5.55, IV ZR 7/55, in: NJW 1955, 1227, vgl. Abschn. C, I, 1 im 2. Teil dieser Arbeit.
199 *Lenski*, DStZ 1939, 495; *Würdinger*, StuW 1956, Sp. 111; RFH-U. v. 27.5.31, III A 645/30, RStBl. 1931, S. 836; RFH-U. v. 20.7.38, VI 438/38, RStBl. 1938, S. 940; Vgl. hierzu auch Abschn. A, I im 2. Teil dieser Arbeit.

Fortführung des Betriebes keine OHG gegründet haben[200] und den Betrieb nur für die Dauer der Liquidation fortführen[201].

Wird demnach die *Erbengemeinschaft wirtschaftlich, zivilrechtlich* und auch *einkommensteuerrechtlich* der Gesellschaftsform einer OHG gleichgesetzt, so erscheint es unbillig, die Auseinandersetzung über den Betrieb einkommensteuerrechtlich unterschiedlich zu behandeln, je nachdem ob die betreffende Unternehmung durch eine Erbengemeinschaft oder OHG geführt wurde. Während die Erbengemeinschaft nach Mutze[202] bei der Auseinandersetzung (= Erbauseinandersetzung) nur jene Wertveränderungen zur Besteuerung bringen muß, die während der Betriebsfortführung durch die Erben eingetreten sind, muß die Personengesellschaft abgesehen von der Realteilung spätestens im Zeitpunkt der Auseinandersetzung über sämtliche stillen Reserven steuerlich abrechnen. Die Konzeption von Mutze[203] führt demnach zu einer ungleichen und damit ungerechtfertigten steuerlichen Behandlung wirtschaftlich gleichgearteter Tatbestände.

Hinzu kommt noch, daß die von *Mutze* und *Kapp*[204] angestrebte steuerliche Behandlung der Erbauseinandersetzung zu einer sehr *ungleichen Verteilung der Steuerlast* auf die einzelnen Erben führt. Der den Betrieb übernehmende Erbe hat nämlich die von ihm gezahlte Abfindung, soweit sie nicht auf Werterhöhungen nach dem Erbfall entfällt, als Privataufwand zu behandeln, so daß er die bei späterer Aufdeckung der stillen Reserven anfallende Steuerlast allein tragen muß, obwohl sich die abgefundenen Erben ihren Anteil an stillen Reserven haben auszahlen lassen[205]. Gerade hierin zeigt sich die Einseitigkeit der von Mutze und Kapp vorgeschlagenen Regelung. Im Zeitpunkt der Erbauseinandersetzung wird zwar eine Versteuerung vermieden, jedoch sind die sich daraus ergebenden Konsequenzen für den Betriebsübernehmer äußerst nachteilig, denn er allein hätte die gesamte Steuerlast zu tragen.

Die allgemeine Finanzwirtschaftslehre versteht unter dem obersten privatwirtschaftlichen Grundsatz der Besteuerung, daß die der Gewalt des öffentlichen Gemeinwesens unterworfenen Privatwirtschaftssubjekte nach ihrer *tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungskraft* zur Besteuerung heranzuziehen sind. Diese wirtschaftliche Leistungskraft der natürlichen Person spiegelt sich

200 RFH-U. v. 20.7.38, VI 438/38, RStBl. 1938, S. 940; BFH-U. v. 11.4.61, I 129/60 BStBl. III 1961, S. 352.
201 RFH-U. v. 7.2.34, VI A 933/32, RStBl. 1934, 566; OFH III 46/48 v. 23.5.49 = StRK EStG § 18 R. 3 = StuW 1949 Nr. 44.
202 *Mutze,* FR 1964, S. 428ff.
203 *Mutze,* FR 1964, S. 428ff.
204 *Mutze,* DB 1963, 1008; *Kapp,* DB 1963, 1336.
205 *Fitsch,* DStR 1966, S. 358.

am reinsten in deren Einkommen wieder. Eine vom Einkommen erhobene Steuer ist nur dann sachgemäß und gerecht, wenn die Steuerleistung jeder einzelnen natürlichen Person an deren tatsächlichem Einkommen gemessen wird[206]. Letzteres erfolgt jedoch nach der Lösung von Mutze und Kapp nicht; denn für das Einkommen des abgefundenen Erben in Form eines Entgeltes für seinen Anteil an stillen Reserven wird der den Betrieb übernehmende Erbe zur Besteuerung herangezogen. Demzufolge steht die Konzeption von Mutze und Kapp in krassem Widerspruch zum oben erwähnten privatwirtschaftlichen Grundsatz der Besteuerung und kann aus diesem Grunde nicht als akzeptabler Lösungsversuch befürwortet werden.

Im übrigen ließe sich der Vorschlag von Mutze und Kapp nur mit der Fiktion begründen, daß der den Betrieb übernehmende Erbe hinsichtlich des Betriebsvermögens den Erblasser allein beerbt und zum Ausgleich die nicht bedachten Erbberechtigten abzufinden hat. Eine solche Beurteilung entfernt sich jedoch zu weit von der tatsächlichen Rechtslage, so daß eine sich darauf stützende Meinung auch aus diesem Grunde abgelehnt werden muß[207].

b) Erbauseinandersetzung als Vorgang des betrieblichen Bereichs.

Im Gegensatz zu Mutze[208], nach dem ein steuerpflichtiger Gewinn selbst dann nicht angenommen werden darf, wenn die Erbengemeinschaft das ererbte Unternehmen vor der Auseinandersetzung fortgeführt hatte, vertritt Fischer[209] das andere Extrem, daß nämlich jede Übertragung eines Gewerbebetriebes oder Anteils an dem Nachlaß eine Veräußerung im Sinne des § 16 EStG sei.

Zu dieser Auffassung gelangt Fischer, indem er aus dem bürgerlich-rechtlichen Grundsatz der Universalsukzession des Erben in die Rechtsstellung des Erblassers folgert, daß mit dem Tode des Erblassers der Erbe *nicht nur Inhaber des Unternehmens* wird, sondern zugleich auch *in die Unternehmerstellung* des Erblassers einrückt. Demzufolge ist jeder Miterbe bis zu dem Zeitpunkt Mitunternehmer, von dem ab er aufgrund der Erbauseinandersetzung nicht mehr am folgenden Gewinn und Verlust teilnehmen kann. Der Miterbe wird also in jedem Fall Mitunternehmer, auch wenn es nur für die logische Sekunde des Erbanfalls ist, so daß folglich der Betrieb nicht mehr zum Nachlaß gehört[210].

206 *Känzig, E.*, Der Unternehmungsgewinn im Sinne des Steuerrechts, in: Büro und Verkauf, Schweizerische Monatsschrift für kaufmännische Organisation und Verkaufspraxis, 33. Jahrgang, 1963/64, Januar, Nr. 4, S. 94f.
207 *Fitsch*, DStR 1966, S. 358.
208 *Mutze*, FR 1964, S. 428ff.
209 *Fischer*, FR 1964, S. 397ff.
210 *Fischer*, FR 1964, S. 400.

Conze[211] unterstützt diese Meinung. Wird demnach vereinbart, daß ein Erbe den Betrieb gegen Abfindung der übrigen Erben rückwirkend vom Erbanfall an erhalten soll, so sieht er in einer solchen Regelung nur den vertraglichen Ausschluß der abzufindenden Erben vom laufenden Gewinn und Verlust der Erbengemeinschaft. Dadurch wird jedoch nichts an der Unternehmerstellung geändert, die mit dem Erbanfall zunächst auf die Erben übergegangen ist.

Auch *Bise*[212] argumentiert in dieser Richtung. Seiner Meinung nach verschafft das Vorhandensein und Fortwirken der unternehmerischen Risiken und Chancen, die nicht objektlos denkbar sind, dem Erben die Unternehmereigenschaft mit dem Erbfall; denn der Erbe wird mit dem Tode des Erblassers *wirtschaftlich* Träger aller Risiken und Chancen, also Unternehmer. Dies gilt unabhängig davon, ob der Wille des Erben, seine Kenntnis oder sein eigenes Zutun auf die Unternehmerstellung gerichtet sind oder nicht. Demzufolge wird der Erbe eines Vermögens, zu dem ein Unternehmen gehört, mit dem Zeitpunkt des Erbfalls Unternehmer. Nur durch die Ausschlagung der Erbschaft kann er sich der Unternehmerstellung entziehen.

Da nach Ansicht von Fischer, Conze und Bise der Erwerb des Nachlasses kraft Erbfolge und der Erwerb im Zuge der Erbauseinandersetzung etwas anderes sind, sehen sie in der Übertragung eines nachgelassenen Betriebsvermögens oder eines Anteils daran auf ein anderes Rechtssubjekt *immer* einen Betriebsvorfall. Sobald das Entgelt den Buchwert übersteigt, ergibt sich infolgedessen ein steuerbarer Gewinn. Andererseits kann der Übernehmer des Betriebes die Aktivwerte insoweit aufstocken, als stille Reserven aufgedeckt und abgefunden werden.

c) Erbauseinandersetzung als Vorgang des privaten und des betrieblichen Bereichs

Gegen die von Fischer[213] und Conze[214] vorgetragene Auffassung haben *Mutze*[215] und *Fricke*[216] argumentiert, daß weder aus dem Erbrecht noch aus dem Handelsrecht zwingend geschlossen werden kann, daß der Erbe mit dem Erbfall bzw. mit der Betriebsfortführung durch die Erbengemeinschaft automatisch zum Mitunternehmer wird. Die Unternehmereigenschaft sei mit der Person des jeweiligen Trägers verbunden und könne wohl aufgegeben,

211 *Conze*, StuW 1965, Sp. 10ff.
212 *Bise, W.*, Betriebswirtschaftliche und steuerliche Folgen bei Erbfällen und Verschmelzungen, Düsseldorf 1967, S. 5ff.
213 *Fischer*, FR 1964, S. 397ff.
214 *Conze*, StuW 1965, Sp. 10ff.
215 *Mutze*, FR 1964, S. 428ff.
216 *Fricke*, FR 1965, S. 152ff.

nicht aber übertragen werden; denn sie muß vom Inhaber des Unternehmens selbst ausgefüllt werden, "weil sie der Inbegriff dessen ist, was jemand im Hinblick auf den Betrieb als Gesamtorganismus über rein äußere Einwirkungen hinaus an innerem Einsatz mitbringen muß"[217]. Auch *Theis*[218] vertritt die Ansicht, daß die Unternehmereigenschaft eine personenbezogene Eigenschaft ist, die nicht automatisch in der Erbengemeinschaft fortgesetzt werden kann. Hieraus ergibt sich schließlich der eher vermittelnde Standpunkt von Theis und Fricke.

Theis[219] nimmt ein Hinüberwechseln der Erbengemeinschaft aus dem privaten Vermögenssektor in den betrieblichen Bereich an, falls die Erbauseinandersetzung nicht innerhalb von 6 Monaten nach dem Erbanfall durchgeführt wird; denn ein halbes Jahr sei ein ausreichender Zeitraum, um die wirtschaftlichen Überlegungen anzustellen, die die Erben eines Gewerbebetriebes auch bei komplizierten Verhältnissen zu erwägen hätten. Nach *Fricke*[220] dagegen wandelt sich der Anteil am ungeteilten Nachlaß erst dann in einen Anteil am Betriebsvermögen, wenn der Miterbe durch einen erkennbaren Entschluß zu verstehen gibt, an der Fortführung des Unternehmens teilzunehmen. Hierdurch wird eine später folgende Auseinandersetzung ausschließlich in den betrieblichen Bereich verlagert. Die Unternehmerschaft wird also erst durch den Willensentschluß des Miterben begründet, den ererbten Betrieb auf seine Rechnung und Gefahr weiterzuführen.

Weder der extreme Standpunkt von *Fischer*[221], *Conze*[222] und *Bise*[223] noch die eher vermittelnde Konzeption von *Fricke*[224] und *Theis*[225] helfen jedoch weiter, das eigentliche Problem zu lösen; denn mit dem Kriterium, ob der Erbe eo ipso mit dem Erbanfall Unternehmer wird oder nicht, gerät die Frage der steuerlichen Behandlung der Erbauseinandersetzung zwangsläufig auf einen falschen Lösungsweg[226].

Entscheidend für die rechtliche Beurteilung der Erbauseinandersetzung hinsichtlich eines Gewerbebetriebes kann nur die Tatsache sein, daß es sich bei dem Nachlaß um Betriebsvermögen handelt. Unabhängig davon, ob die Erbauseinandersetzung einen entgeltlichen oder unentgeltlichen Vorgang darstellt, ob die Erben eo ipso mit dem Erbanfall Mitunternehmer werden

217 *Fricke*, a.a.O. S. 154.
218 *Theis, W.*, Der Erbe . . ., a.a.O., S. 12f., S. 25; siehe auch *Littmann*, FR 1963, S. 26.
219 *Theis, W.*, Der Erbe . . ., a.a.O., S. 34f.
220 *Fricke, E.*, FR 1965, S. 156f.
221 *Fischer*, FR 1964, S. 397ff.
222 *Conze*, StuW 1965, Sp. 10ff.
223 *Bise*, a.a.O., S. 5ff.
224 *Fricke*, FR 1965, S. 156f.
225 *Theis*, Der Erbe . . ., a.a.O., S. 34f.
226 *Fitsch*, DStR 1966, S. 358.

oder nicht, sind die Erben solange an die vom Erblasser herrührende Zuordnung des Vermögens gebunden, bis die Qualifizierung des Nachlasses als ein zum betrieblichen Bereich zuzurechnendes Vermögen nicht beseitigt ist[227]. Kriterium für die Zuordnung der Erbauseinandersetzung zur betrieblichen bzw. privaten Sphäre ist demzufolge ausschließlich die *Qualifizierung des zum Nachlaß gehörenden Vermögens.* Durch den Erbanfall als solchen kann ein Hinüberwechseln des nachgelassenen Vermögens vom betrieblichen in den privaten Bereich nicht bewirkt werden. Hierzu bedarf es entsprechender Maßnahmen durch die Erben selbst, wie sie etwa in einer Veräußerungs-, Tausch- oder Entnahmehandlung zum Ausdruck kommen. In allen Fällen ergibt sich dann jedoch ein Gewinnrealisierungstatbestand, und zwar gleichgültig, ob die Erben im Rahmen einer zeitweiligen Betriebsfortführung zuvor auf eigene Rechnung und Gefahr unternehmerisch tätig waren oder nicht. Diese Beurteilung ergibt sich zwingend aus dem Grundsatz, daß stille Reserven nicht unversteuert bleiben dürfen[228]. Soweit also die stillen Reserven nicht vom Erblasser selbst bis zum Zeitpunkt des Erbanfalles aufgedeckt worden sind, müssen die Erben ihre Besteuerung vornehmen, sobald die Erben durch eigene Handlungen die stillen Reserven realisieren[229].

Daraus folgt, daß die Beurteilung der Erbauseinandersetzung als betrieblicher und demnach steuerbarer Vorgang ausschließlich von dem *wirtschaftlichen Eigentum* des oder der Erben am nachgelassenen Betrieb abhängt. Jedes andere Kriterium wie z.B. die Entgeltlichkeit des Vorganges[230] oder aber die Mitunternehmereigenschaft der betreffenden Erben[231] wird zu einem nicht befriedigenden Ergebnis führen; denn auch der Lösungsversuch von Theis[232] und Fricke[233] führt u.U. ebenso wie die Konzeption von Mutze[234] und Kapp[235] zu einer ungleichen Verteilung der Steuerlast auf die einzelnen Erben. Diese Ansicht scheint auch *Schmidt*[236] zu vertreten, der solange keine Gewinnverwirklichung eintreten läßt, als sich die Zuordnung des Nachlaßvermögens als ein zum betrieblichen Bereich gehöriges Vermögen nicht ändert. Seine Beurteilung beruht auf dem Vergleich der Erbauseinandersetzung über einen Gewerbebetrieb mit der Auflösung einer Personengesell-

227 *Fitsch,* DStR, S. 358f.
228 *Ebenda,* S. 358.
229 Vgl. hierzu Abschn. A, II im 2. Teil dieser Arbeit.
230 Vgl. *Mutze,* FR 1964, S. 428ff.
231 Vgl. *Fischer,* FR 1964, S. 397ff.; *Conze,* StuW 1965, Sp. 10ff.; *Fricke,* FR 1965, S. 156f.; *Theis,* Der Erbe . . ., a.a.O., S. 34f.; *Bise,* a.a.O., S. 5ff.
232 *Theis,* Der Erbe . . ., S. 34f.
233 *Fricke,* FR 1965, S. 152ff.
234 *Mutze,* FR 1964, S. 428ff.
235 *Kapp,* DB 1963, S. 1336ff.
236 *Schmidt, H.,* BP 1969, S. 102ff.

schaft. Danach tritt in keinem der beiden Fälle eine Gewinnverwirklichung ein, wenn die Gesellschafter einer Personengesellschaft bzw. Erbengemeinschaft die Wirtschaftsgüter untereinander entsprechend dem Verhältnis ihrer Anteile am Vermögen der Gesellschaft aufteilen (Idealfall der Realteilung), um damit Einzelunternehmen einzurichten[237]. Erst bei der Überführung eines zum betrieblichen Bereich gehörenden Vermögens in die private Sphäre ergäbe sich ein Gewinnverwirklichungstatbestand mit entsprechenden steuerlichen Konsequenzen.

Das weiter oben gestellte Problem, ob die Erbauseinandersetzung als ein Vorgang des betrieblichen oder des privaten Bereichs behandelt werden muß, kann damit vom steuerwirtschaftlichen Standpunkt als gelöst betrachtet werden. Solange Betriebsvermögen Gegenstand einer Erbauseinandersetzung ist, muß die Auseinandersetzung als ein zum betrieblichen Bereich gehörender Vorgang gewertet werden, der die dadurch bedingten steuerlichen Konsequenzen unweigerlich nach sich zieht.

237 *Ebenda*, S. 102.

Dritter Teil
BESONDERE STEUERWIRTSCHAFTLICHE ASPEKTE DER ERBFOLGE

Aus den obigen Ausführungen geht unter anderem hervor, daß die Erbauseinandersetzung immer dann einen betrieblichen Vorgang darstellt, wenn Betriebsvermögen zum Nachlaß gehört. Das bedeutet jedoch nicht unbedingt, daß die Auseinandersetzung in jedem Fall unmittelbare, einkommensteuerliche Folgen haben muß. Hierzu bedarf es vielmehr der Erfüllung jener Gewinnrealisierungskriterien, die bereits zu Beginn der steuerwirtschaftlichen Betrachtung erläutert wurden[1]. Selbst wenn der Tatbestand der Gewinnverwirklichung als gegeben angesehen werden kann, bleibt noch die Frage zu beantworten, wem der Realisierungsgewinn einkommensteuerlich zuzurechnen ist. Die Beantwortung dieser Fragen wird vornehmlich Gegenstand der folgenden Untersuchung sein.

1 Vgl. Abschn. A, II im 2. Teil dieser Arbeit.

A) Allgemeine Vorbemerkungen

Unterlässt es der Erblasser, eine letztwillige Verfügung zu hinterlassen, so vollzieht sich der Übergang des Vermögens eines Verstorbenen auf seine Erben nach den einschlägigen Bestimmungen des Gesetzes. Danach befindet sich der Nachlaß bis zur Auseinandersetzung als Sondervermögen in gesamthänderischem Eigentum der Miterben. Die Verwaltungsmacht steht allen Erben gemeinschaftlich zu, so daß Verfügungen über ihn nur unter Zustimmung aller Miterben möglich sind[2].

Allein die Erbauseinandersetzung kann zur Auflösung dieser Gesamthandsgemeinschaft führen. Sie wird in der Weise vorgenommen, als den Erben ein ihrer gesetzlichen Erbquote entsprechender, also wertmäßig im voraus eindeutig festgelegter Anteil des gesamten Nachlasses zugewiesen wird. Dabei wird davon ausgegangen, daß jeder Erbe bis zur Erbauseinandersetzung aufgrund seiner Erbberechtigung an jedem einzelnen Vermögensgegenstand beteiligt ist[3].

Trägt man der unterschiedlichen Qualifizierung des hinterlassenen Vermögens in diesem Zusammenhang Rechnung, so partizipiert jeder Erbe entsprechend seiner Erbquote bis zur Auseinandersetzung sowohl an den einzelnen Gegenständen des Privatvermögens als auch an denen des Betriebsvermögens. Die anteilsgerechte Zuweisung der stillen Reserven dürfte auf diese Art automatisch gewährleistet sein; auch an den Rücklagen werden die Erben ihrer Erbberechtigung entsprechend beteiligt[4].

Vermögensgegenstände, die dem einzelnen Erben gemäß seiner Erbquote durch die Erbauseinandersetzung zugewiesen werden, sind und bleiben durch Erbgang erworbenes Vermögen: Erhält ein Erbe darüber hinaus jedoch noch Anteile der anderen Miterben, so hat er diese entgeltlich zu erwerben[5].

Anders jedoch kann es nach Auffassung einiger Autoren bei der gewillkürten Erbfolge sein. Um Komplikationen und Streit bei der Auseinandersetzung zwischen mehreren Miterben möglichst auszuschalten, kann es sich je nach Familienstand und Vermögenslage des Erblassers empfehlen, daß dieser als Testator letztwillige Anordnungen über die Erbteilung trifft. Durch letztwillige Verfügung kann der Erblasser einerseits vom Gesetz abweichende

2 *Model, O.*, a.a.O., S. 123.
3 RFH-U. v. 8.11.33, VI A 1488/31, RStBl. 1934, S. 295 = Littmann, FR 1958, S. 509.
4 Vgl. hierzu auch Abschn. A, II, im 2. Teil dieser Arbeit.
5 RFH-U. v. 8.11.33, VI A 1488/31, RStBl. 1934, S. 29 .

Erbquoten festlegen[6], andererseits einzelne Vermögenswerte bestimmten Erben zuweisen[7].

Beschränkt sich der Erblasser darauf, lediglich andere als vom Gesetz vorgesehene Erbquoten zu bestimmen, so vollzieht sich die Erbauseinandersetzung nach den gleichen Regeln wie die Auseinandersetzung bei gesetzlicher Erbfolge. Nur die Erbquoten weichen entsprechend dem letzten Willen des Erblassers von der gesetzlich vorgesehenen Erbberechtigung ab. Auch in diesem Fall ist bei der Auseinandersetzung jeder Erbe entsprechend seiner Erbquote an jedem einzelnen Vermögensgegenstand beteiligt, so daß eine andere Aufteilung des Nachlasses zu entgeltlichen Erwerbs- bzw. Tauschgeschäften[8] führt.

Schwieriger gestaltet sich dagegen die Abwicklung der gewillkürten Erbfolge, wenn eine Teilungsanordnung des Erblassers vorliegt.

Zunächst ist es möglich, daß der Erblasser durch letztwillige Verfügung zwar Vorschriften für die Zuteilung des Nachlaßvermögens erlassen hat, andererseits jedoch seinem Testament keine verbindliche Erbquote zu entnehmen ist, nach der die Erben letztlich am Gesamtnachlaß partizipieren sollen. Als Beispiel könnte man anführen, daß ein Erblasser durch Teilungsanordnung seinem hinterbliebenen Sohn einen Gewerbebetrieb und seiner hinterbliebenen Tochter ein zum Privatvermögen gehöriges Mietwohngrundstück zuweist, ohne darüber hinaus eine Erbquote für die beiden Erben festzulegen[9].

Im Gegensatz zur gesetzlichen Erbfolge bzw. gewillkürten Erbfolge unter Angabe einer Erbquote sind bei dieser Gestaltungsmöglichkeit der gewillkürten Erbfolge die Erbanteile im voraus nicht bekannt. Sie ergeben sich vielmehr nachträglich aus der Bewertung der hinterlassenen und bereits zugeteilten Vermögenswerte. Die Besonderheit dieser Regelung liegt also in der Ungewißheit über die Höhe der eigentlichen Erbquote. Abgesehen davon, daß die zugewiesenen Vermögensmassen zufällig gleichwertig sein können, zielt der Wille des Erblassers hier offensichtlich nicht in erster Linie darauf ab, an sich gleichberechtigte Erben wertmäßig gleich zu bedenken. Demzufolge sollte eine durch Offenlegung stiller Reserven entstehende Steuerlast jenem Erben zugeteilt werden, dem sie nach dem durch Testamentsauslegung ermittelten Willen des Erblassers und demzufolge nach der durch Testaments-

6 Der Pflichtteilsanspruch der Erben muß aber in jedem Fall gewahrt bleiben. Vgl. *Model, O.*, a.a.O., S. 129ff.

7 *Model, O.*, a.a.O., S. 123f.

8 Auch ein Tauschgeschäft erfüllt den Gewinnverwirklichungstatbestand. Vgl. Abschn. A, II im 2. Teil dieser Arbeit.

9 Vorausgesetzt, daß das Pflichtteilsrecht nicht verletzt wird, wäre eine derartige Zuteilung ohne weiteres möglich. Vgl. Pflichtteilsrecht bei *Model, O.*, a.a.O., S. 123ff.

auslegung festgestellten Erbquote aufgebürdet werden sollte[10]. Die Erbquote wird vom Erblasser also nicht expressis verbis genannt, kann aber mehr oder weniger genau durch Auslegung ermittelt werden. Somit läßt sich dieser Fall in den im folgenden zu erörternden Fall der gewillkürten Erbfolge überführen, in dem sowohl die Teilung des Nachlaßvermögens als auch die Erbberechtigung ausdrücklich geregelt wird.

Werden nicht nur die Erbquoten vom Erblasser testamentarisch festgelegt, sondern darüber hinaus bestimmte Vermögensgegenstände mittels Teilungsanordnung einzelnen Erben in Anrechnung auf ihren Erbteil zugewiesen, so kann man nach *Theis*[11] nicht mehr davon ausgehen, daß jeder Erbe aufgrund seiner Erbberechtigung an jedem einzelnen Vermögensgegenstand beteiligt ist. Theis nimmt vielmehr an, daß einzelne Gegenstände unmittelbar auf bestimmte Personen "vererbt" werden.

Auch *Littmann*[12] pflichtet dieser Ansicht im Ergebnis bei, wenn auch seine Begründung mit Theis nicht übereinstimmt. Das folgende Beispiel soll die Ansicht von Theis und Littmann verdeutlichen.

Beispiel:

A und B sind Miterben je zur Hälfte. Im Nachlaß befindet sich ein gewerblicher Betrieb mit einem Buchwert von 100.000 DM und einem Teilwert von 150.000 DM. Außerdem ein privates Hausgrundstück im Werte von 125.000 DM und sonstiges privates Vermögen in Höhe von 25.000 DM. A soll den Betrieb übernehmen. Was erhält B?

Nach Theis enthält A entsprechend dem Willen des Erblassers den Betrieb mit einem Teilwert von 150.000 DM. Da beide Erben je zur Hälfte am Nachlaß partizipieren, würde B das gesamte restliche private Vermögen in Höhe von 150.000 DM erhalten.

Diese Art der Auseinandersetzung berücksichtigt jedoch nicht, daß der von A übernommene Betrieb stille Reserven von 50.000 DM enthält, die bei einem angenommenen Maximalsteuersatz von 50 % für A zu einer Steuerbelastung von 25.000 DM führen. Real gesehen hat A also nicht einen Betrieb im Werte von 150.000 DM, sondern nur von 125.000 DM geerbt. Nur wenn der Betrieb im Zeitpunkt der Auseinandersetzung über keinerlei stille Reserven verfügt, was i.d.R. ausgeschlossen werden kann, werden die Erben je zur Hälfte bedacht. In diesem Fall entspricht die Erbquote von A – wegen der Rückstellung für eine im Zeitpunkt der Erbauseinandersetzung entstehende

10 Vgl. *Conze*, StuW 1965, Sp. 10ff.
11 *Theis, W.*, Der Erbe im EStR, a.a.O., S. 32ff.
12 *Littmann*, FR 1963, S. 29.

Einkommensteuerlast – nicht 0,5, sondern nur 0,45[13]. Die Erbquote von B dagegen erhöht sich um 0,05 auf 0,55[14].

Um dem Willen des Erblassers zu entsprechen, beide Erben anteilsgleich zu bedenken, muß B dem A einen Abschichtungsbeitrag von DM 12.500 zuweisen. Erst dann verfügen beide Erben im Ergebnis über ein Nachlaßvermögen von real 137.500 DM, das einer Erbquote von 0,5 entspricht.

Will man also der Ansicht von Theis und Littmann *im Ergebnis* zustimmen, so muß dem *Anrechnungswert* für das Betriebsvermögen besondere Beachtung geschenkt werden. Wird nämlich das Betriebsvermögen zum Teilwert angesetzt, ohne die bestehende Steuerlast für die vorhandenen stillen Reserven in Abzug zu bringen, so wird der den Betrieb übernehmende Erbe zusätzlich einseitig belastet.

Nur wenn die im Zeitpunkt der Erbauseinandersetzung entstehende Einkommensteuerlast bei der Bewertung des Betriebsvermögens berücksichtigt wird, folgt die Erbauseinandersetzung sowohl bezüglich der Erbquote als auch bezüglich der Teilungsanordnung dem Willen des Erblassers.

Zu dem gleichen Ergebnis gelangt man aber auch, ohne daß man sich der Konstruktion von Littmann und Theis bedient und die Erbauseinandersetzung im Einzelfall an die Stelle einer "Vererbung" treten lässt[15]. Letzteres ist um so bedenklicher, als es ohnehin der bürgerlich-rechtlichen Ausgestaltung des deutschen Erbrechts widerspricht, einzelne Gegenstände unmittelbar auf bestimmte Personen zu "vererben". Denn zivilrechtlich wird nach § 1922 BGB zunächst die Erbengemeinschaft als Gemeinschaft zur gesamten Hand Eigentümer. Durch die Erbauseinandersetzung findet dann ein Eigentumsübergang von der Erbengemeinschaft auf die einzelnen Erben statt. Ein unmittelbarer Eigentumsübergang vom Erblasser auf die einzelnen Miterben ist zivilrechtlich dagegen ausgeschlossen (a.A. Seithel[16]).

Bedient man sich der bei der gesetzlichen Erbfolge geschilderten, dem bürgerlichen Recht entsprechenden Modalität, nach der jeder Erbe aufgrund seiner Erbberechtigung an jedem einzelnen Vermögensgegenstand beteiligt wird und jede andere Verteilung des Nachlasses zu Veräußerungs- bzw. Tauschgeschäften führt, so ergibt sich für das oben erwähnte Beispiel folgende Lösung:

13 *Realer Nachlaß:* 150 + 125 = 275
Anteil von A im Verhältnis zum gesamten Nachlaß: $\frac{125}{275} \approx 0{,}45$

14 *Anteil von B im Verhältnis zum gesamten Nachlaß:* $\frac{150}{275} \approx 0{,}55$

15 *Littmann,* FR 1963, S. 29.
16 *Seithel, R.,* a.a.O., S. 56.

A erbt die Hälfte des Betriebsvermögens und kann 1/2 des Buchwertes des Betriebsvermögens von 100.000 DM = 50.000 DM fortführen. Die andere Hälfte zum Teilwert von 75.000 DM erwirbt er entgeltlich. Er muß diese 75.000 DM zusätzlich zu den geerbten 50.000 DM bilanzieren. Der Wert des Betriebsvermögens in der Eröffnungsbilanz des A beträgt also 125.000 DM. Andererseits erzielt B einen *Veräußerungsgewinn von 25.000 DM,* da er seinen Anteil am Buchvermögen mit 50.000 DM an A veräußert und dafür von A 75.000 DM erhält, nämlich 1/2 von 125.000 DM = 62.500 DM zuzüglich 1/2 von 25.000 DM = 12.500 DM.

Im Ergebnis wird B also auch in diesem Fall 12.500 DM (= Maximalsteuersatz von 50 % x Veräußerungsgewinn von 25.000) aufwenden müssen, um die privaten Vermögenswerte des Erblassers in Höhe von 150.000 DM übernehmen zu können. Dabei spielt es keine Rolle, ob er die 12.500 DM an A oder an die Steuerbehörde zahlt. Ohne an dieser Stelle näher auf die steuerlichen Folgen der Auseinandersetzung eingehen zu wollen, sei hier kurz darauf hingewiesen, daß das wirtschaftliche Ergebnis der Erbauseinandersetzung real gesehen letztlich gleich ist, ob man die These von Theis und Littmann oder aber die Auffassung des bürgerlichen Rechts konsequent vertritt. Voraussetzung in beiden Fällen ist lediglich, daß dem Willen des Erblassers sowohl bezüglich der Teilungsanordnung als auch bezüglich der Erbquote vollkommen entsprochen wird. Folgt man der bürgerlich-rechtlichen Ausgestaltung des deutschen Erbrechtes, so hätte die Teilungsanordnung keine andere Funktion, als den Erben eine verbindliche Anweisung für die im Rahmen der Erbauseinandersetzung stattfindenden Veräußerungs- und Tauschgeschäfte zu geben. Keinesfalls würde sie die Annahme erlauben, dass bestimmte Vermögenswerte direkt auf einzelne Personen vererbt werden.

Bei der folgenden Erörterung verschiedener Gestaltungsmöglichkeiten der Erbfolge wird der Einfachheit halber davon ausgegangen, daß die Erben grundsätzlich zu einer im voraus bekannten Erbquote am Nachlaß partizipieren. Dies auch dann, wenn die Auseinandersetzung aufgrund einer gewillkürten Erbfolge mit Teilungsanordnung erfolgt.

Weiterhin wird entsprechend der bürgerlich-rechtlichen Auffassung angenommen, daß einzelne Vermögensgegenstände auch beim Vorliegen einer Teilungsanordnung nicht auf einzelne Personen vererbt werden. Hierdurch wird ermöglicht, die Auseinandersetzung aufgrund gesetzlicher und gewillkürter Erbfolge bezüglich der Zuordnung eventuell entstehender Realisierungsgewinne einheitlich zu beurteilen. Wie aus dem obigen Beispiel zu ersehen ist, wird hierdurch das wirtschaftliche Ergebnis der Erbauseinandersetzung im wesentlichen nicht beeinflußt.

B) Erbnachfolge des Inhabers einer Einzelfirma

I) Veräußerung der Einzelfirma mit anschließender Erbteilung

Soweit ausschließlich Privatvermögen Gegenstand einer Nachlaßliquidation ist, können keine einkommensteuerlichen Folgen an den Vorgang geknüpft werden; denn die Veräußerung von Privatvermögen berührt steuerlich nicht die Einkommenssphäre[17]. Keiner der Erben könnte demzufolge einen steuerbaren Gewinn erzielen.

Anders dagegen verhält es sich, wenn ein zum Nachlass gehörender Gewerbebetrieb oder Teile davon an Dritte veräußert werden. Für den Dritten handelt es sich dann um einen entgeltlichen Erwerb, der eine Bilanzierung zu Anschaffungskosten zur Folge hat. Der Alleinerbe bzw. die Erbengemeinschaft erzielt einen Veräußerungsgewinn in Höhe der Differenz zwischen höherem Teilwert und niedrigerem Buchwert; denn aufgrund der Liquidierung scheidet Betriebsvermögen gegen Entgelt aus der vom Verstorbenen hinterlassenen Unternehmung aus.

Wird der gesamte Betrieb veräußert, so ist das erhaltene Entgelt auch dann wirtschaftlich verfügbar, wenn die Erben als Ersatz einen anderen Gewerbebetrieb erwerben. Die Erben können sich nämlich in unbehinderter Wahl ohne Bezugnahme auf den liquidierten Betrieb für eine Ersatzbeschaffung entscheiden[18]. Der Tatbestand einer betriebsnotwendigen Ersatzbeschaffung würde also keinesfalls erfüllt.

Anders könnte es dagegen bei einer nur teilweisen Veräußerung der Einzelfirma sein, sofern das erhaltene Entgelt zur Ersatzbeschaffung betriebsnotwendiger Wirtschaftsgüter Verwendung finden würde. In einem derartigen Fall könnte der Ersatzbeschaffungstatbestand u.U. bejaht werden, so daß eine Gewinnrealisierung nicht stattfinden würde.

Der bei einer Veräusserung der ganzen Einzelfirma entstandene Veräußerungsgewinn muß dem bzw. den Erben zugerechnet werden; denn die persönliche Steuerpflicht des Erblassers endet mit seinem Tode[19]. Als neues Steuersubjekt tritt der Erbe auf. Sind mehrere Erben vorhanden, so muß der Realisierungsgewinn den einzelnen Miterben entsprechend ihrer Erbberechtigung zugerechnet werden. Steuersubjekt ist im letzteren Fall nämlich nicht die Erbengemeinschaft als solche, sondern jedes einzelne Mitglied dieser Gemeinschaft[20].

17 Vgl. Abschn. B, I im 2. Teil dieser Arbeit.
18 *Känzig, E.*, Die stillen Reserven der Unternehmung . . ., a.a.O., S. 36; Vgl. hierzu auch Abschn. A, II im 2. Teil dieser Arbeit.
19 *Seithel, R.*, a.a.O., S. 58; *Theis, W.*, a.a.O., S. 10; *Hermann-Heuer*, a.a.O., S. 45.
20 Vgl. Abschn. A, I im 2. Teil dieser Arbeit.

Würde der angefallene Realisierungsgewinn nicht entsprechend der jeweiligen Erbberechtigung zugeteilt, so würde dadurch eine Verschiebung der Steuerlast zwischen den einzelnen Erben hervorgerufen, die wirtschaftlich betrachtet die anteilsgerechte Verteilung des Nachlaßvermögens beeinträchtigen würde[21].

Theis[22] will dagegen den anfallenden Veräußerungsgewinn dann beim Erblasser erfassen, wenn der Erbe bzw. die Erbengemeinschaft den Betrieb unmittelbar im Anschluß an den Erbfall veräußert oder aufgibt. Er begründet seine Auffassung damit, daß in diesem Fall kein Erbe Unternehmer geworden ist. Kriterium für die Begründung der Steuerpflicht ist also nach Theis die "Unternehmereigenschaft" des Erben. Weiter oben wurde jedoch darauf hingewiesen, daß die steuerliche Behandlung der Erbauseinandersetzung auf einen falschen Weg gerät, wenn die Steuerpflicht bei der Erbauseinandersetzung davon abhängt, ob der Erbe eo ipso mit dem Erbanfall Unternehmer wird oder nicht[23]. Entscheidend für die steuerwirtschaftliche und somit auch für die steuerrechtliche Beurteilung der Auseinandersetzung kann nur die Tatsache sein, daß es sich bei dem zu veräußernden Nachlaßvermögen um Betriebsvermögen handelt, das sowohl zivilrechtlich als auch wirtschaftlich Alleineigentum des Alleinerben bzw. Gesamthandseigentum der Erbengemeinschaft darstellt. Mit dem Tode des Erblassers geht nicht nur sein Vermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf seine Erben über, sondern auch seine persönliche Steuerpflicht. Diese Auffassung wird offensichtlich auch von *Littmann* vertreten, der den nach § 16 EStG entstehenden Veräußerungsgewinn ebenfalls beim Erben, und zwar als dessen Gewinn, besteuern will[24].

Weiterhin führt auch ein *Steuerbelastungsvergleich* zu dem Ergebnis, daß der anfallende Veräußerungsgewinn wirtschaftlich betrachtet grundsätzlich dem bzw. den Erben und nicht dem Erblasser zuzurechnen ist.

Würden beispielsweise die drei Erben A, B und C den vom Erblasser hinterlassenen Gewerbebetrieb unmittelbar nach dem Erbanfall an einen Dritten veräußern, so entstände nach Theis der Realisierungsgewinn beim Erblasser[25].

Würden die Erben den Betrieb dagegen erst nach Ablauf einer Frist – vielleicht von sechs Monaten – veräußern, so wäre nach Theis der Realisierungsgewinn den Erben zuzurechnen, da sie in der Zwischenzeit als Unternehmer tätig geworden wären[26].

21 Vgl. hierzu auch Abschn. A im 3. Teil dieser Arbeit.
22 *Theis, W.*, Der Erbe im EStR, a.a.O., S. 22f., S. 27.
23 Vgl. Abschn. C, II, 3, c im 2. Teil dieser Arbeit.
24 *Littmann*, FR 1958, S. 506.
25 *Theis, W.*, Der Erbe . . ., a.a.O., S. 22f.
26 *Theis, W.*, Der Erbe . . ., a.a.O., S. 10ff., S. 23, S. 32.

Wirtschaftlich schlägt sich diese Differenzierung u.U. in der Weise nieder, daß durch die Aufteilung des Gewinnes auf die drei Erben und durch die daraus möglicherweise resultierende niedrigere Progressionsstufe die effektive Steuerbelastung im zweiten Fall geringer ist als im ersten, sofern im zweiten Fall der maximale Progressionssatz noch nicht erreicht wird.

Was unterscheidet aber wirtschaftlich betrachtet den zweiten Fall vom ersten, daß man eine unterschiedliche Steuerbelastung rechtfertigen könnte? In beiden Fällen veräußern die Erben den hinterlassenen und ererbten Gewerbebetrieb. Soll etwa der unterschiedliche Zeitpunkt der Veräußerung Grund für eine verschieden hohe Steuerbelastung sein?

Selbst wenn man sich für die steuerliche Zurechnung des Veräußerungsgewinnes auf die Unternehmereigenschaft des bzw. der Erben berufen würde, müßte man den Realisierungsgewinn in beiden Fällen dem bzw. den Erben zurechnen. Abgesehen davon, daß die Steuerpflicht des Erblassers mit seinem Tode erlischt[27], setzt die Veräußerung des Betriebes unmittelbar im Anschluß an den Erbfall wirtschaftlich betrachtet ebensosehr unternehmerisches Handeln voraus, wie wenn der Betrieb erst sechs Monate nach Eintritt des Erbanfalles veräußert würde[28].

Die sogenannte Unternehmereigenschaft des bzw. der Erben reicht also keineswegs aus, eine unterschiedlich hohe Steuerbelastung zu rechtfertigen. Zusammenfassend kann man feststellen, daß bei der Veräußerung eines hinterlassenen Gewerbebetriebes der anfallende Veräußerungsgewinn sowohl vom steuerwirtschaftlichen als auch vom steuerrechtlichen Standpunkt aus grundsätzlich dem bzw. den Erben und nicht dem Erblasser zuzurechnen ist.

II) Fortsetzung der Einzelfirma mit allen Erben des Verstorbenen

Wird die Einzelfirma von einem bzw. mehreren Erben weitergeführt, so wird man sinnvollerweise unterscheiden, ob ein Alleinerbe oder aber eine Mehrzahl von Erben vorhanden ist.

Zivilrechtlich ist beispielsweise umstritten, ob die Erben die vom Erblasser übernommene Unternehmung auch in der Rechtsform der Erbengemeinschaft fortführen können. Weiter oben ist festgestellt worden, daß trotz Bedenken einiger Autoren der Übernahme einer Einzelfirma durch mehrere Erben keine gewichtigen Bedenken entgegenstehen[29].

27 Vgl. Abschn. B, I im 3. Teil dieser Arbeit.
28 *Bise, W.*, a.a.O., S. 5ff.; Vgl. hierzu auch *Boettcher, E.*, StuW 1965, Sp. 35ff.
29 Vgl. Abschn. A, II, 2 im 1. Teil dieser Arbeit.

Auf Grund der Gesamtrechtsnachfolge (§ 1922 BGB) geht die Einzelfirma zum Buchwert auf den bzw. die Erben über[30]. Soweit nur ein Alleinerbe vorhanden ist, ändert sich am Rechnungswerk der Einzelfirma nichts; denn die Vererbung der Einzelfirma stellt weder eine Veräußerung noch eine Betriebsaufgabe dar[31]. Die kaufmännische Erfolgsrechnung wird durch den Übergang auf den Erben nicht berührt, so daß der Vorgang als solcher zu keiner Gewinnrealisierung führt. Eine Gewinnverwirklichung kann also weder aus steuerwirtschaftlicher noch aus steuerrechtlicher Sicht angenommen werden.

Anders läge der Fall natürlich, wenn der Erbe aus Gründen, die mit der eigentlichen Erbfolge nichts zu tun haben, eine Aufwertung der Aktiven bzw. eine Abwertung der Passiven vornehmen würde. In derartigen Fällen könnte an einer buchmäßigen Realisierung von Erträgen nicht gezweifelt werden[32]. Dieser Tatbestand liegt jedoch außerhalb der eigentlichen Erbfolge und soll deshalb an dieser Stelle nicht weiter erörtert werden.

Sind mehrere Erben vorhanden, so kann das Rechnungswerk der Unternehmung insofern eine Änderung erfahren, als das Kapitalkonto des Erblassers in mehrere Kapitalkonten aufgespalten wird, wobei jedem Miterben ein seiner Erbquote entsprechender Anteil zugewiesen wird[33]. Bei dieser Buchung handelt es sich jedoch lediglich darum, Vorgänge innerhalb des ererbten Unternehmens, soweit sie ihren Niederschlag in der Buchhaltung finden, bei den einzelnen Miterben unmittelbar im Verhältnis ihrer Erbberechtigungen zu berücksichtigen. Einen Einfluß auf die kaufmännische Erfolgsrechnung hat dieses Vorgehen nicht[34]. Grundsätzlich gilt also für die Übernahme der Einzelfirma durch mehrere Miterben das Gleiche wie für den Übergang der Einzelfirma auf einen Alleinerben. Ein Realisationstatbestand ist also auch hier nicht erfüllt.

Zusammenfassend kann man folglich konstatieren, daß weder zivilrechtliche noch steuerwirtschaftliche noch steuerrechtliche Probleme auftreten, wenn ein Alleinerbe oder eine Mehrzahl von Miterben die Rechtsstellung des Inhabers einer Einzelfirma einnehmen. Schwierigkeiten müssen dagegen überwunden werden, wenn von mehreren Erben nur einer oder nur einzelne in die Stellung des Erblassers eintreten sollen.

30 Vgl. § 7 Abs. 1 EStDV.
31 Vgl. Abschn. A, III im 2. Teil dieser Arbeit.
32 Vgl. Abschn. A, II im 2. Teil dieser Arbeit.
33 Vgl. *Bise, W.*, a.a.O., S. 20ff.; § 11 Ziff. 5 StAnpG.
34 Vgl. Abschn. A, III im 2. Teil dieser Arbeit.

III) Fortsetzung der Einzelfirma durch einen Teil der Erben des Verstorbenen

Wird die Einzelfirma nicht von allen Erben des Verstorbenen gemeinsam fortgesetzt, so kann die Einzelverfügung über den Nachlaß und somit auch über die Einzelfirma im Wege einer Erbauseinandersetzung erreicht werden. Grundsätzlich bieten sich die Realteilung, die Übernahme der Einzelfirma durch einen Erben unter Bar- bzw. Sachabfindung der übrigen Erben sowie die Erbteilsveräußerung an.

1) Realteilung

a) Allgemeines zur Realteilung

Bei der Real- oder Naturalteilung werden die zum Nachlaß gehörenden Wirtschaftsgüter entsprechend der jeweiligen Erbberechtigung auf die einzelnen Erben verteilt. Sind die Nachlaßgegenstände nicht genügend teilbar, so müssen u.U. Zuzahlungen (gegebenenfalls in Sachwerten) geleistet werden. Man spricht in diesem Zusammenhang auch von einem Spitzenausgleich[35]. Er bezweckt, jedem Erben seinen Anteil am Nachlaßvermögen entsprechend seiner Erbquote wertmäßig zuzuweisen.

Die Realteilung im Rahmen einer Erbauseinandersetzung beinhaltet grundsätzlich die gleiche Problematik wie die Realteilung einer Vermögensgesellschaft bzw. Mitunternehmerschaft. In beiden Fällen handelt es sich um eine Vermögensauseinandersetzung, durch die Gesamthandsrechte verschiedener Personen in spezielles Alleineigentum umgewandelt werden. Lediglich im Entstehungsgrund differieren die beiden Gemeinschaften voneinander. Während die Mitunternehmerschaft i.d.R. durch vertragliche Abmachungen der Beteiligten geschaffen wird, läßt sich die Erbengemeinschaft auf einen gesetzlichen Entstehungsgrund, nämlich auf die Erbfolge, zurückführen. Diese Verbindung mit dem Erbfall reicht jedoch nicht aus, die Erbauseinandersetzung wirtschaftlich und einkommensteuerlich anders zu beurteilen als jede andere Vermögensauseinandersetzung. Folglich kann die Realteilung im Rahmen der Erbauseinandersetzung nicht zu einem Realisierungsgewinn führen, wenn der wirtschaftlich gleiche Tatbestand bei der Vermögensauseinandersetzung einer Personengesellschaft keine Gewinnverwirklichung bewirkt. Was demnach Gesellschaftern einer Personengesell-

35 Vgl. *Theis, J.*, FR 1963, S. 222.

schaft bezüglich der Realteilung erlaubt wird, darf den Erben unter gleichen wirtschaftlichen Voraussetzungen nicht verboten werden[36].

Bestände der Nachlaß des Verstorbenen ausschließlich aus Privatvermögen – was jedoch beim Inhaber einer Einzelfirma ausgeschlossen ist –, so ergäbe sich weder steuerwirtschaftlich noch steuerrechtlich bei der Realteilung ein Problem. Weiter oben ist darauf hingewiesen worden, daß Wertminderungen eines zum Privatvermögen gehörenden Gegenstandes das steuerbare Einkommen eines Wirtschaftssubjektes ebensowenig vermindern wie Wertsteigerungen dieses Einkommen erhöhen[37]. Im ersten Fall handelt es sich um einen Vermögensverlust, im zweiten um einen Vermögensgewinn; beide berühren jedoch das steuerbare Einkommen nicht[38].

Wertsteigerungen führen demnach grundsätzlich nur dann zu Veräußerungsgewinnen, wenn sie gleichzeitig eine Einkunft aus Gewerbebetrieb darstellen. Diese Voraussetzung wird bei der Realteilung einer Einzelfirma erfüllt. Im folgenden werden verschiedene Fälle der Realteilung eines Betriebsvermögens behandelt. Diese Fälle unterscheiden sich einerseits hinsichtlich der Teilwerte und anderseits hinsichtlich der Buchwerte dieser Vermögensmassen voneinander. Der Einfachheit halber beschränken sich die Beispiele auf zwei Erben, die die vom Verstorbenen hinterlassene Einzelfirma untereinander aufteilen. Dabei spielt es keine Rolle, ob der Nachlaß aus einem aufzuteilenden Einzelbetrieb[39] oder aus mehreren in sich selbständigen Teilbetrieben besteht. Die Aussagekraft der zugrundegelegten Beispiele wird durch diese Vereinfachung keine wesentliche Beeinträchtigung erfahren.

b) Realteilung bei gleichen Teilwerten und gleichen Buchwerten

Zwei Erben wurden gesamthänderisch Eigentümer des vom Verstorbenen hinterlassenen Betriebsvermögens, das sich aus zwei selbständig zu bewertenden Wirtschaftseinheiten zusammensetzt, deren Werte folgende sind:

36 Vgl. *Schmidt, H.*, BP 1969, S. 102.

37 Abgesehen von den Fällen der Spekulationsbesteuerung nach § 23 EStG, die hier jedoch nicht interessieren.

38 Vgl. Abschn. B, I im 2. Teil dieser Arbeit.

39 Es wird hier unterstellt, daß sich der aufzuteilende Einzelbetrieb in mehrere lebensfähige Betriebe auflösen läßt. Andernfalls liegt eine Liquidation bzw. Teilliquidation der Unternehmung vor. Vgl. hierzu die entsprechenden Ausführungen dieser Arbeit.

Erben	Wirtschafts-einheiten	Buchwert	Teilwert	Kap.Kto.	zustehender realer Wert
A	I	85.000	110.000	85.000	110.000
B	II	85.000	110.000	85.000	110.000

Die Erben setzen sich in der Weise auseinander, daß A die Wirtschaftseinheit I und B die Wirtschaftseinheit II erhält. Eine Ausgleichszahlung erübrigt sich, da der Nachlaß so teilbar ist, daß beide Erben entsprechend ihrer Erbquote sowohl am realen Wert des Betriebsvermögens als auch an den stillen Reserven beteiligt werden.

Wirtschaftlich ändert sich an der Funktion der von A und B übernommenen Wirtschaftseinheiten nichts. Sie bleiben weiterhin Betriebsvermögen. Anstelle einer Gesamtbilanz entstehen zwei in sich selbständige Bilanzen, deren Buchwerte mit denen in der Gesamtbilanz übereinstimmen. Es hat lediglich in der Weise eine Umschichtung des Betriebsvermögens stattgefunden, als die bisherigen Gesamthandsrechte von A und B in spezielles Alleineigentum umgewandelt wurden.

Da die Erben entsprechend ihrer Erbberechtigung an dem hinterlassenen Betriebsvermögen einschließlich der stillen Reserven beteiligt wurden, kann diese Form der Realteilung auch keine Veräußerung darstellen, die u.U. zu einem Gewinnverwirklichungstatbestand im steuerwirtschaftlichen Sinn führen könnte[40]. Ebensowenig handelt es sich hier um ein erfolgswirksames Tauschgeschäft, da beide Erben bereits im Rahmen der Gesamthandsgemeinschaft an den von ihnen übernommenen Wirtschaftsgütern beteiligt waren und jedem Erben ausschließlich entsprechend seiner Erbberechtigung Gesamthandseigentum zu Alleineigentum übertragen wurde. Auch eine Entnahme liegt nicht vor; denn sämtliche Wirtschaftsgüter des vom Verstorbenen hinterlassenen Gewerbebetriebes verbleiben im Betriebsvermögen der beiden Erben. Damit kann von einem Ausscheiden von Vermögenswerten im Sinne eines Gewinnverwirklichungstatbestandes aus dem hinterlassenen Gewerbebetrieb nicht gesprochen werden, so daß eine notwendige Voraussetzung für eine Gewinnrealisierung im steuerwirtschaftlichen Sinn nicht erfüllt wird[41].

Anders wäre es dagegen, wenn einer der Erben die Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter aufgestockt hätte, so daß in Höhe der Aufstockung ein Buchgewinn[42] entstanden wäre. Da sich jedoch die Buch-

40 Vgl. Abschn. A, II im 2. Teil dieser Arbeit.
41 Vgl. Abschn. A, II im 2. Teil dieser Arbeit.
42 Vgl. Abschn. A, II im 2. Teil dieser Arbeit.

und Teilwerte der auf die einzelnen Erben aufgeteilten Wirtschaftsgüter decken, besteht vom ökonomischen Standpunkt keinerlei Veranlassung für ein derartiges Vorgehen. Die durch Vererbung bedingte Bindung wird also im Rahmen der Auseinandersetzung unter Fortführung der bestehenden Buchwerte und Kapitalkonten ohne Gewinnrealisierung gelöst.

Zusammenfassend kann man konstatieren, daß wirtschaftlich die soeben untersuchte Realteilung dann nicht zur Gewinnrealisierung führt, wenn die Buchwerte fortgeführt werden und die Erben damit zu erkennen geben, daß auch sie eine Gewinnverwirklichung nicht beabsichtigen.

c) Realteilung bei gleichen Teilwerten aber ungleichen Buchwerten

Ebenso wie unter b) wurden auch hier zwei Erben gesamthänderische Eigentümer eines Betriebsvermögens, das sich aus zwei selbständig zu bewertenden Wirtschaftseinheiten zusammensetzt. Die Werte ergeben sich wie folgt:

Erben	Wirtsch. einheiten	Buchwert	Teilwert	Kap. Kto.	zustehender realer Wert
A	III	90.000	110.000	85.000	110.000
B	IV	80.000	110.000	85.000	110.000

Die Erben setzen sich so auseinander, daß A die Wirtschaftseinheit III und B die Wirtschaftseinheit IV erhält. Obwohl die Teilwerte der einzelnen Wirtschaftseinheiten gleich hoch sind, entstehen beim Erstellen der neuen Bilanzen Komplikationen. Da die Buchwerte der übernommenen Wirtschaftseinheiten mit den jeweiligen Kapitalkonten der einzelnen Erben nicht übereinstimmen, ergeben sich bei der Betriebsteilung Lücken, die beim Erben mit dem höheren Buchwert einen bilanztechnisch bedingten Buchgewinn, beim Erben mit dem niedrigeren Buchwert dagegen einen Buchverlust darstellen.

Hoffmann[43] will das angesprochene Problem einfach so lösen, daß die Unterschiede zwischen übernommenen Buchwerten und bisherigen Kapitalkonten völlig unbeachtet bleiben. A und B sollen die Einzelbetriebe seiner Meinung nach mit jenem Kapitalkonto beginnen, das den übernommenen Buchwerten entspricht. Im Endergebnis – also bei der Veräußerung – wird A bei dieser Lösung jedoch weniger stille Reserven zu versteuern haben als B,

43 *Hoffmann*, DStZ (A) 1963, S. 40ff.

der mit einem um 10.000 Einheiten niedrigeren Kapitalkonto beginnt. Für B ergäbe sich durch die Realteilung bei einem angenommenen konstanten Steuersatz (t) ein realer Verlust von t x 10.000. Hoffmann nimmt diesen Verlust aus Gründen der Praktikabilität in Kauf.

Sicherlich ist seiner Forderung zuzustimmen, daß die Rechtsprechung praktikabel sein muß. Andererseits ist kaum zu billigen, daß durch seine Konzeption im Ergebnis ein Teil der von A zu tragenden Steuerlast auf B abgewälzt wird. Bezogen auf den Erbfall würde die Lösung vor allem bedeuten, daß die vom Erblasser bestimmte Erbquote wegen der unterschiedlichen steuerlichen Belastung verletzt würde.

Grieger[44] dagegen sieht die Lösung im Beispielsfall darin, daß B die übernommenen Buchwerte auf 85.000 heraufsetzt. Die Differenz zwischen 80.000 und 85.000 stellt nach Grieger die stille Reserve dar, die A dem B überlassen hat. Die Aufstockung um 5.000 stellt einen Gewinn dar, den A realisiert und zu versteuern hat. Im Ergebnis hätte A dann noch 20.000 zu versteuern, B dagegen noch 25.000. Diese Konzeption vermag schon eher zu befriedigen als die von Hoffmann; denn immerhin tragen beide Gesellschafter letztlich ceteris paribus eine gleich hohe Steuerlast.

Zu einem ähnlichen Lösungsvorschlag kommt *Heine*[45]. Er billigt dem die niedrigeren Buchwerte fortführenden Gesellschafter B einen Veräußerungsverlust in Höhe der Differenz zwischen seinem früheren Kapitalanteil und dem Buchwert der ihm zugewiesenen Wirtschaftsgüter zu. Buchtechnisch wäre damit das Problem konsequent und widerspruchslos gelöst. Auch würde man dem Grundsatz der gleichmäßigen Behandlung der später eintretenden Vollauflösung der stillen Reserven gerecht. Jedoch würde mit dieser auf den ersten Blick bestechenden Lösung das eigentliche Problem nicht gelöst. Letzteres besteht in der Frage, ob bei dieser Realteilung wirtschaftlich betrachtet ein Veräußerungsgewinn bzw. Veräußerungsverlust überhaupt entstehen darf oder nicht?

Dieses grundsätzliche Problem kann vermutlich nicht durch eine formalbilanztechnisch überzeugende Konzeption befriedigend gelöst werden. Folgt man der Ansicht des *BFH*[46], daß die Frage der Gewinnverwirklichung im Rahmen der Realteilung in erheblichem Umfang auf wirtschaftlichem Gebiet liegt, so wird man sich wirtschaftlichen Argumenten kaum verschließen dürfen. Diese sprechen gegen eine Gewinnverwirklichung:

Betriebswirtschaftlich wird die Realteilung auf der Grundlage der *realen Werte* und nicht der Buchwerte durchgeführt. Stimmen (wie im Fall b) die

44 *Grieger*, BB 1962, S. 1316ff.
45 *Heine*, FR 1963, S. 542ff.
46 BFH-Urt. v. 2.10.1962, I 256/61, BStBl. III 1962, S. 513 = DB 1962, 1590.

bisherigen Kapitalkonten der Gesellschafter bzw. Erben mit der Summe der fortzuführenden Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter überein, so besteht – wie weiter oben festgestellt wurde – weder wirtschaftlich noch bilanztechnisch ein Grund zur Gewinnrealisierung. Somit hängt im Fall c) die Gewinnverwirklichung letztlich von der Verteilung der stillen Reserven auf die zu teilenden Wirtschaftsgüter sowie vom Stand der Kapitalkonten der einzelnen Mitunternehmer ab. Fragt man nach der Ursache der ungleichmässigen Verteilung der stillen Reserven, so wird man dafür kaum eine wirtschaftlich relevante Erklärung finden. Vielmehr handelt es sich um Faktoren wie das Alter der Wirtschaftsgüter, das infolge der AfA einen Einfluß auf die Höhe des Buchwertes hat, oder die Preisentwicklung auf den Beschaffungsmärkten, die in der Regel für die Bestimmung der Teilwerte ausschlaggebend ist. Alle diese Faktoren stellen jedoch für den realteilenden Mitunternehmer kaum mehr als bloße Zufälligkeiten dar; denn in das Kalkül der Beteiligten gehen diese "Zufälligkeiten" als konstante Daten ein, deren Bestimmung sich der Einflußnahme der Erben mehr oder weniger entzieht.

Zusammenfassend kann folglich festgestellt werden, daß die zufällige Adhärenz der stillen Reserven in den Teilungsmassen kaum eine ausreichende Begründung dafür sein kann, die Realteilung unter c) ökonomisch anders zu beurteilen als die Realteilung unter b). Wirtschaftlich gesehen handelt es sich um zwei gleiche Tatbestände, die auch im Hinblick auf die Verwirklichung eines Realteilungsbuchgewinnes bzw. Realteilungsbuchverlustes gleich behandelt werden sollten. Dies umso mehr, wenn die Mitunternehmer die Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter beibehalten und somit zum Ausdruck bringen, daß auch sie eine Gewinnverwirklichung unter allen Umständen vermeiden wollen.

Vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus dürfte also bei der obigen Form der Realteilung im Augenblick der Teilung dann keine Gewinnrealisierung eintreten, wenn die Buchwerte der übertragenen Wirtschaftsgüter unverändert fortgeführt werden. Die dadurch entstehende bilanztechnische Schwierigkeit der Herstellung eines bilanziellen Gleichgewichtes zwischen Buchwerten und Kapitalkonten versucht *Theis*[47] durch sogenannte Ausgleichkonten zu lösen. Seine Konzeption geht davon aus, daß nur die einzelnen Wirtschaftsgüter selbständige Bedeutung haben, demgegenüber die Kapitalkonten nur Rechnungsgrößen darstellen. Diese haben lediglich eine technische, buchmäßige Bedeutung. Der bilanztechnische Ausgleich zwischen Buchwerten und Kapitalkonten muß jedoch hergestellt werden, da ohne ihn, was *Hoffmann*[48] im Interesse der Praktikabilität hinnehmen will, einerseits

47 *Theis, J.*, FR 1963, S. 220ff.
48 *Hoffmann*, DStZ (A) 1963, S. 40ff.

die Bilanzkontinuität unterbrochen und andererseits der eine Gesellschafter im Ergebnis zu viel und der andere zu wenig versteuern würde.

Da jedoch die stillen Reserven nicht im Augenblick der Realteilung, sondern erst später aufgedeckt werden, soll die Differenz zwischen der Summe der Buchwerte und den Kapitalkonten in der Schwebe gehalten werden. Danach werden die Buchwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter und das bisherige Kapitalkonto unverändert fortgeführt. Zum Ausgleich der Differenzen ist bei der Wirtschaftseinheit III mit dem höheren Buchwert ein passiver Ausgleichsposten, bei der Wirtschaftseinheit IV mit dem niedrigeren Buchwert ein aktiver Ausgleichsposten einzusetzen. Beide Posten sind als Ausgleichsposten zum Kapitalkonto gedacht und stellen bloße Rechnungsposten dar. Sie bewirken einerseits die richtige Erfassung des steuerlichen Gewinnes der bisherigen Gesellschafter, andererseits verhindern sie eine Durchbrechung der Bilanzkontinuität. Erst wenn bei einer späteren Veräußerung die in den Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven aufgedeckt werden, kommt es auch zur Auflösung der Ausgleichsposten.

Damit wurde von *Theis*[49] eine Möglichkeit aufgezeigt, die Realteilung aufgrund wirtschaftlicher Erkenntnisse auch bilanztechnisch erfolgsneutral durchzuführen. Diese Lösung entspricht auch steuerwirtschaftlichen Erfordernissen, da einerseits auf die Besteuerung von Realisierungsgewinnen nicht verzichtet wird, andererseits die Besteuerung jedoch erst dann erfolgt, wenn die Erträge tatsächlich realisiert werden.

Einen anderen Lösungsweg zeigt die Konzeption von *Böttcher–Beinert*[50]. Im Gegensatz zu Theis stellen Böttcher–Beinert bei der Bilanzierung nicht auf die Buchwerte der *Bilanz der Mitunternehmerschaft,* sondern auf die *Buchwerte der Einzelbilanzen der Mitunternehmer* ab. Dieser für die Lösung von Böttcher–Beinert wesentliche Unterschied ergibt sich aus der Bilanzbündeltheorie, nach der nur die Einzelbilanzen selbständige Bedeutung haben. Die Bilanz der Mitunternehmerschaft dagegen stellt lediglich die (unselbständige) Zusammenfassung der Einzelbilanzen der Mitunternehmer dar.

Zusammenfassend kommen Böttcher–Beinert zu dem Ergebnis, daß die Realteilung einer Mitunternehmerschaft als Tausch von Miteigentumsrechten zu werten ist, der unter der Fortführung der Buchwerte der Einzelbilanzen nicht zu einer Gewinnverwirklichung führt[51]. Die bilanztechnische Lösung des obigen Beispiels sähe dann wie folgt aus:

Die Einzelbilanzen der *beiden* Mitunternehmer ergeben vor der Realteilung folgendes Bilanzbild:

49 *Theis, J.,* a.a.O., S. 220ff.
50 *Böttcher-Beinert,* DB 1963, S. 1405ff.
51 Vgl. Abschn. A, II im 2. Teil dieser Arbeit.

Aktiva		Passiva	
Anteil an der Wirtschaftseinheit III	45.000.–	Kap.Kto.	85.000.–
Anteil an der Wirtschaftseinheit IV	40.000.–		
	85.000.–		85.000.–

Setzen sich die Miterben derart auseinander, daß A die Anteile an der Wirtschaftseinheit III und B die Anteile an der Wirtschaftseinheit IV erhält, so ergeben sich folgende Teilbilanzen:

Für A:	Aktiva		Passiva	
	Anteil an der Wirtschaftseinheit III	45.000.–	Kap.Kto.	85.000.–
	Anteil an der Wirtschaftseinheit IV (von B erhalten)	40.000.–		
		85.000.–		85.000.–

Für B:	Aktiva		Passiva	
	Anteil an der Wirtschaftseinheit IV	40.000.–	Kap.Kto.	85.000.–
	Anteil an der Wirtschaftseinheit III (von A erhalten)	45.000.–		
		85.000.–		85.000.–

Diese Bilanzansätze kommen zustande, weil A und B die eingetauschten Miteigentumsrechte mit den Buchwerten der hingegebenen ansetzen, also A die eingetauschten Eigentumsrechte an der Beteiligung der Wirtschaftseinheit III mit dem Buchwert der weggegebenen Eigentumsrechte an der Beteiligung der Wirtschaftseinheit IV (40.000.–) und B die eingetauschten Eigentumsrechte an der Beteiligung der Wirtschaftseinheit IV mit dem Buchwert der weggegebenen Eigentumsrechte an der Beteiligung der Wirtschaftseinheit III (45.000. -). Durch die Realteilung tritt folglich bei beiden Mitunternehmern – *nicht der neuen Teilbetriebe* weder eine Verschiebung noch eine Offenlegung der stillen Reserven ein. Jeder von ihnen hat nach der Realteilung in seiner Bilanz genauso hohe stille Reserven wie vor dieser. Außerdem wird durch diese Art der Realteilung die Bilanzkontinuität der Einzelbilanzen nicht unterbrochen, so daß es weder ein Auf- oder Abstocken noch Ausgleichsposten gibt[52].

Im Gegensatz zu *Theis,* der quasi durch die Bilanz der Personengesellschaft einen Querstrich zieht und die Differenz zwischen übernommenen Buchwerten und Kapitalkonten durch Ausgleichskonten beseitigt, teilen *Böttcher-Beinert* die Einzelbilanzen der Mitunternehmer, indem sie die Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter an die Kapitalkonten anpassen. Das wirtschaftliche Ergebnis ist jedoch in beiden Fällen das gleiche. Beide Autoren wollen die Differenz zwischen Buchwert und Kapitalkonto bis zur späteren Veräußerung der Wirtschaftsgüter erfolgsneutral in den neuen Einzelunternehmen belassen, schlagen aber zur Erreichung dieses Zieles bilanztechnisch verschiedene Wege ein. Das Problem der Realteilung wird dadurch sowohl vom betriebswirtschaftlichen als auch vom steuerwirtschaftlichen Standpunkt eindeutig und befriedigend gelöst. Weder wird auf die Besteuerung anfallender Betriebserträge verzichtet, noch kommt es in einem Zeitpunkt zur Gewinnverwirklichung, in dem die Erben gar nicht realisieren wollen. Vor allem wird aber vermieden, daß es zu einer ungleichen Verteilung der Steuerlast zwischen den Realteilenden kommt, was zu einer den Erbquoten nicht entsprechenden Verteilung des Nachlaßvermögens führen würde.

d) Realteilung bei ungleichen Teilwerten, aber gleichen Buchwerten

Bei der praktischen Durchführung der Realteilung gelingt es nicht immer, allen Gesellschaftern genau den auf ihr Kapitalkonto entfallenden Anteil am realen Betriebsvermögen zuzuweisen. Vielfach sind die einzelnen Wirtschaftseinheiten nicht entsprechend teilbar, oder ein Gesellschafter zeigt für einzelne Wirtschaftsgüter kein sonderliches Interesse. In einem derartigen Fall wird in der Regel ein Abschichtungsbeitrag durch Gewährung von Geld oder

52 *Böttcher-Beinert,* DB 1963, S. 1407.

Sachwerten von Seiten eines der Gesellschafter zugunsten des anderen geleistet. Als Beispiel werden folgende Werte angenommen:

Erben	Wirtschafts-einheiten	Buchwert	Teilwert	Kap.Kto.	zustehender realer Wert
A	V	85.000	120.000	85.000	110.000
B	VI	85.000	100.000	85.000	110.000

Setzen sich die Erben so auseinander, daß A die Wirtschaftseinheit V und B die Wirtschaftseinheit VI erhält, so hat A einen um 20.000 Einheiten höheren Realwert als B. Zum Ausgleich erhält B von A einen Abschichtungsbeitrag in Höhe von 10.000, so daß beide Erben im Ergebnis über einen Teilwert von 110.000 verfügen. Der Abschichtungsbeitrag, der sowohl in Geld als auch in Sachwerten gewährt werden kann, wird vermutlich aus dem Privatvermögen des A stammen, kann u.U. jedoch auch dem hinterlassenen Betriebsvermögen oder dem übrigen Nachlaß des Verstorbenen entnommen werden.

Im Gegensatz zum vorhergehenden Fall c) stimmen die Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter mit dem jeweiligen Kapitalkonto des einzelnen Erben überein. Bilanztechnisch ergäben sich bei der Realteilung – wenigstens auf den ersten Blick – keinerlei Schwierigkeiten. Was geschieht aber mit der Ausgleichszahlung, die A an B in Höhe von 10.000 Einheiten leistet?

Nach *Littmann*[53] muß eine Gewinnverwirklichung in Höhe der Ausgleichszahlung schlechthin verneint werden. Er gibt den praktisch eher bedenklichen als wertvollen "Tip", daß sich eine Ausgleichszahlung mit all ihren steuerlichen Problemen dann erübrigt, wenn der zur Zahlung verpflichtete Mitunternehmer vor der Realteilung den Betrag der Ausgleichszahlung als Kapitaleinlage – also ohne Gewinnrealisierung – in die Mitunternehmerschaft einbringe und der andere Mitunternehmer bei der Realteilung diesen Betrag zum Buchwert übernehme. Bezogen auf das obige Beispiel sähe die Lösung buchtechnisch dann wie folgt aus:

53 *Littmann, E.*, Inf. 1963, S. 244.

Wirtschaftseinheit V

Buchwert	85.000	(120.000)	Kap A	42.500	(60.000)
			Kap B	42.500	(60.000)
	85.000	(120.000)		85.000	(120.000)

Wirtschaftseinheit VI vor Einlage von A

Buchwert	85.000	(100.000)	Kap.A	42.500	(50.000)
			Kap.B	42.500	(50.000)
	85.000	(100.000)		85.000	(100.000)

Wirtschaftseinheit VI nach Einlage von A

Buchwert	85.000	(100.000)	Kap.A	52.500	(60.000)
Kassa	10.000	(10.000)	Kap.B	42.500	(50.000)
	95.000	(110.000)		95.000	(110.000)

Das Kapitalkonto des A der Wirtschaftseinheit VI wird durch die Einlage von A um 10.000 Einheiten höher ausgewiesen, nämlich mit 52.500 anstelle von 42.500. Der reale Wert dieser Beteiligung von A am Wirtschaftsgut VI stellt somit nicht mehr 50.000, sondern 60.000 Einheiten dar. Erfolgt nunmehr der Anteilsaustausch auf der Grundlage der Buchwerte, so würde die bereits oben erwähnte Grundregel eingreifen, daß Gewinnrealisierungen nicht erfolgen. Will B diese 10.000 Einheiten in der ihm durch Realteilung zugewiesenen Wirtschaftseinheit VI nicht behalten, so kann er sie im Rahmen einer Kapitalherabsetzung ohne Gewinnverwirklichung entnehmen.

Littmann geht davon aus, daß aufgrund der Angleichung der Teilwerte auch eine Gleichwertigkeit der zu tauschenden Beteiligungen erreicht werde. Letzteres trifft aber nicht zu; denn wegen der Verschiebung der stillen Reserven bleibt die Ungleichheit der Beteiligungen im Ergebnis bestehen. Im Falle der Liquidation erzielt nämlich A, der die Wirtschaftseinheit V übernommen hat, einen Realisierungsgewinn in Höhe von 35.000 Einheiten anstelle einer ihm zuzurechnenden Gewinnverwirklichung von nur 25.000 Einheiten. B dagegen, der durch den Anteilstausch Alleineigentümer der Wirtschaftseinheit VI wurde, realisiert lediglich einen Gewinn von 15.000 anstelle von 25.000 Einheiten.

Wirtschaftlich kann folglich der Lösungsvorschlag von Littmann nicht befriedigen. Die Tatsache, daß diese Konzeption letztlich zu unterschiedlichen Steuerbelastungen führt, sollte stichhaltig genug sein, um den "Tip" als äußerst bedenklich und vom ökonomischen Standpunkt aus als unzureichend zu verwerfen.

Ebenso wie Littmann verneinen auch *Böttcher–Beinert*[54] bei der Realteilung mit Ausgleichszahlung grundsätzlich eine Gewinnverwirklichung. Ihrer Meinung nach verändert die Ausgleichszahlung unter dem Gesichtspunkt wirtschaftlicher Betrachtung den ökonomischen Gehalt eines Tauschgeschäftes[55] nicht. Allerdings geben sie zu, daß "von einer Ausgleichszahlung nur solange die Rede sein kann, als der Austausch von Miteigentumsrechten an Wirtschaftsgütern einer Mitunternehmerschaft wirtschaftlich im Vordergrund steht, die Ausgleichszahlung demgegenüber an wirtschaftlicher Bedeutung zurücktritt und nur eine Wertdifferenz der getauschten Miteigentumsrechte ausgleichen soll"[56].

Damit weisen *Böttcher–Beinert* indirekt selbst darauf hin, daß eine Ausgleichszahlung grundsätzlich den Charakter eines Veräußerungsgeschäftes tragen kann, nämlich dann, wenn die Ausgleichszahlung im Verhältnis zu den übernommenen Wirtschaftsgütern wirtschaftlich im Vordergrund steht. Wann dies jedoch der Fall ist, vermögen auch Böttcher–Beinert nicht hinreichend zu bestimmen. *Littmann* hat bereits darauf hingewiesen, daß sich derartig starre Grenzen kaum ziehen lassen[57]. Diese Übergänge sind so fließend, daß man besser nicht von Grenzen sprechen würde. Die Frage, wann also eine Realteilung mit Ausgleichszahlung als Realteilung und wann sie als Veräußerungsgeschäft zu werten ist, bleibt sowohl bei Böttcher–Beinert als auch bei Littmann unbeantwortet. Gerade darin liegt aber der kritische Punkt dieser Konzeption. Der Versuch, das Problem durch extreme Fallgruppen zu lösen, muß solange scheitern, als weder rechtlich noch wirtschaftlich eindeutige Kriterien für eine derartig unterschiedliche Behandlung der Ausgleichszahlungen vorgebracht werden können.

Wirtschaftlich läßt sich kaum rechtfertigen, aufgrund formalrechtlicher Differenzierungen, nämlich Realteilung ohne Gewinnverwirklichung auf der einen Seite und Veräußerung mit Gewinnrealisierung auf der anderen Seite,

54 *Böttcher-Beinert,* DB 1963, S. 1405ff.

55 In Anlehnung an das *BFH-Urteil vom 2.10.1962,* I 256/61, BStBl. III 1962, S. 513 – DB 1962, 1590 betrachten auch *Böttcher-Beinert* die Realteilung als einen *Tausch von Gesamthandsrechten* an den einzelnen Gegenständen und nicht als einen Tausch von Wirtschaftsgütern. Ersterer führt unter der Voraussetzung der Fortführung der Buchwerte zu keiner Gewinnverwirklichung. Letzterer beinhaltet grundsätzlich einen Realisierungstatbestand.

56 *Böttcher-Beinert,* DB 1963, S. 1408.

57 *Littmann,* Inf. 1963, S. 245.

zu erklären, daß eine Ausgleichszahlung im einen Fall zu einem Veräußerungsgewinn führen soll, im anderen Fall jedoch nicht Soweit eine Aufteilung der Wirtschaftsgüter möglich ist, handelt es sich um eine Realteilung. Erhält aber einer der Beteiligten mehr als ihm aufgrund des Teilungsverhältnisses zusteht, und leistet er deshalb an den anderen eine Ausgleichszahlung, so muß dieser Vorgang unabhängig von der Höhe der Ausgleichszahlung schon aus Gründen der Rechtssicherheit einen Veräußerungsvorgang mit Gewinnverwirklichung darstellen[58].

Auch der Hinweis von Böttcher–Beinert[59] auf die Littmannsche Konzeption kann keine hinreichende Begründung dafür sein, die Ausgleichszahlung als noch dem Tauschgeschäft zugehörig zu betrachten. Nach Littmann[60] können – wie bereits weiter oben erwähnt wurde – die Beteiligten Ausgleichszahlungen durch Einlagen vor der Realteilung und gegebenenfalls durch Entnahmen nach der Realteilung vermeiden. Somit würde ein wirtschaftlich gleicher Sachverhalt wegen formaler Unterschiede zu steuerlich verschiedenen Ergebnissen führen. Tatsächlich ergeben sich aber (wenigstens bei Littmann) *trotz Beibehaltung der Buchwerte* Verschiebungen der stillen Reserven, die letztlich eine nicht gleichwertige Aufteilung der Wirtschaftsgüter zur Folge haben[61].

Böttcher–Beinert[62] versuchen allerdings, diesen "Formfehler" zu umgehen. Indem sie sich auf die *Bilanzbündeltheorie* berufen, glauben sie eine Anpassung der Buchwerte in der Weise vornehmen zu können, daß die anteiligen stillen Reserven auch nach der Realteilung in den übernommenen Vermögensmassen enthalten sind. Im Ergebnis führt diese Konzeption jedoch dazu, daß der *ausgleichsberechtigte* Gesellschafter die ihm zugeteilten Sachgüter mit einem Betrage zu bewerten hat, der um den Betrag der Ausgleichsforderung *unter* den bisherigen Buchwerten der Gesellschaft liegt. Die neuen Werte des *ausgleichsverpflichteten* Mitunternehmers liegen dagegen um den Betrag der Ausgleichsverpflichtung *über* den bisherigen Buchwerten der Gesellschaft. Die Konzeption führt also in der Person des Ausgleichsberechtigten zu einer *Abstockung*, in der Person des Ausgleichsverpflichteten zu einer *Aufstockung* der bisherigen Buchwerte der Gesellschaft. Unter der Voraussetzung, daß bei dem ausgleichsberechtigten Mitunternehmer eine geeignete Abstockungsmasse vorhanden ist, könnte die Realteilung mit

58 Auf den Tatbestand der betrieblich notwendigen Ersatzbeschaffung soll hier nicht näher eingegangen werden. Vgl. Abschn. A, III im 2. Teil dieser Arbeit.
59 *Böttcher-Beinert*, DB 1963, S. 1408.
60 *Littmann*, Inf. 1963, S. 244.
61 Vgl. Abschn. B, III, 1,d im 3. Teil dieser Arbeit.
62 *Böttcher-Beinert*, DB 1963, S. 1408.

Barausgleich aufgrund der Böttcherschen Konzeption erfolgsneutral vollzogen werden.

Diese Zuflucht zur Bilanzbündeltheorie mit dem Zweck, Buchwertänderungen im Rahmen der Realteilung mit Ausgleichszahlung zu rechtfertigen, kann das eigentliche Problem jedoch nicht lösen. Die Frage, ob eine Ausgleichszahlung Gegenstand eines Veräußerungsvorganges ist kann weder mit Hilfe der Bilanzbündeltheorie noch mit formal-bilanztechnischen Lösungen – auch wenn sie noch so genial sein mögen – beantwortet werden. Somit wirkt auch der Böttchersche Lösungsvorschlag – der vorwiegend bilanztechnischer Natur ist – wenig überzeugend.

Dies umso weniger, als die Fortführung der Buchwerte auch unter Berücksichtigung der Bilanzbündeltheorie nicht gewährleistet werden kann. Der ausgleichsberechtigte Mitunternehmer muß ja im Zuge der Realteilung den *Buchwert seiner Sachgüter* um die Ausgleichszahlung herabsetzen, um das Gleichgewicht zwischen seinen Aktivwerten einerseits und seinen Passivwerten andererseits auch nach der Realteilung zu erhalten. Es findet sozusagen ein Aktivtausch zugunsten des Kassenkontos und zu Lasten des Sachgüterkontos statt, der wirtschaftlich – falls der u.U. übersetzte Kassenbestand nicht als *Ersatzbeschaffungsreserve*[63] nach § 6b EStG Verwendung findet – eine Kapitalherabsetzung zur Folge hat; denn vom ökonomischen Standpunkt aus hätte der überhöhte Kassenbestand vermutlich keinerlei Berechtigung. Der ausgleichsberechtigte Gesellschafter könnte also in Höhe der Ausgleichszahlung ohne Gewinnrealisierung eine Kapitalherabsetzung vornehmen. Wäre es dagegen nicht zur Realteilung gekommen, so hätte der Ausgleichsberechtigte einen Teil seiner Wirtschaftsgüter gewinnrealisierend veräußern müssen, um eine entsprechende Kapitalentnahme vornehmen zu können.

Worin liegt aber wirtschaftlich betrachtet der Unterschied, wenn Wirtschaftsgüter gegen Entgelt an einen austretenden Mitunternehmer oder aber an einen beliebigen Dritten "abgetreten" werden? Wirtschaftlich handelt es sich um denselben Tatbestand, nämlich um eine Veräußerung[64]. Somit dürfte dieser Tatbestand auch bezüglich einer eventuellen Gewinnrealisierung nicht anders beurteilt werden.

63 Vgl. *Känzig, E.*, Die stillen Reserven der Unternehmung im Einkommensteuersystem, in: Die Unternehmung, 6. Jahrgang, Nummer 2, Bern 1952, S. 35ff.

64 Ob das bei der Veräußerung erhaltene Entgelt letztlich wirtschaftlich verfügbar ist und somit die Besteuerung eines u.U. realisierten Ertrages notwendig macht, kann hier nicht eindeutig entschieden werden. Zur Beantwortung dieser Frage muß man auf die spezifischen Umstände des Veräußerungsgeschäftes abstellen. Vgl. hierzu auch Abschn. A, II im 2. Teil dieser Arbeit.

So gesehen handelt es sich wie bei dem Lösungsvorschlag von Littmann[65] auch bei der Konzeption von Böttcher–Beinert um einen "Tip" zur Umgehung eines gewinnrealisierenden Veräußerungstatbestandes.

Unter Berücksichtigung dieser Umstände wird man wenigstens vom wirtschaftlichen Standpunkt aus zu dem Ergebnis kommen müssen, daß der Spitzenausgleich – abgesehen vom Tatbestand der betriebsnotwendigen Ersatzbeschaffung – grundsätzlich zur Gewinnrealisierung führen muß. In Höhe dieses Betrages handelt es sich nicht um einen bloßen Rechenposten zur Darstellung des Saldos an stillen Reserven, wie er bei der Realteilung mit Buchdifferenz unter c) dargestellt wurde[66]. Es geht vielmehr um eine Verschiebung des Gleichgewichtes zwischen den *zugeteilten* realen Werten und jenen realen Werten, die aufgrund der Kapitalkonten den einzelnen Gesellschaftern zugestanden hätten[67]. Eine derartige Maßnahme verträgt sich nicht mit dem Grundgedanken einer Realteilung. Wirtschaftlich und auch rechtlich gesehen stellt dieser Tatbestand einen gemischten Vorgang dar, der sich teilweise aus einer Realteilung, teilweise aus einem echten Anschaffungsgeschäft zusammensetzt. Letzteres tritt zu der nicht voll geglückten Realteilung gewinnrealisierend hinzu. Auch Theis vertritt diesen Standpunkt. In Anlehnung an das BFG-Urteil vom 2.10.1962[68] erblickt auch er in der Ausgleichszahlung einen Tatbestand der Gewinnverwirklichung; "denn wenn der eine Gesellschafter an den anderen eine zusätzliche Zahlung leistet, so liegt ein teilweise entgeltlicher Erwerb vor"[69].

Folgt man den obigen Ausführungen, so wird der Tatbestand der Gewinnverwirklichung grundsätzlich erfüllt. Fraglich bleibt jedoch, in welchem Ausmaß eine Realisierung der stillen Reserven stattfindet.

Folgt man der Auffassung von *Littmann*[70], so verkörpert die Ausgleichszahlung – wenn überhaupt – nicht als Ganzes, sondern nur zu einem gewissen Teil einen Realisierungsgewinn. Bezogen auf das obige Beispiel müßte nach Littmann berechnet werden, zu welchem Anteil der reale Wert der Beteiligung des B an der Wirtschaftseinheit V durch die bare Ausgleichszahlung von A und zu welchem Anteil er durch die Beteiligung des A an der Wirtschaftseinheit VI abgegolten würde. Nur im Verhältnis der baren Ausgleichszahlung zum realen Wert der Beteiligung des B an der Wirtschaftseinheit V könnte nach Littmann eine Realisierung der stillen Reserven bejaht werden.

65 Vgl. Abschn. B, III, 1,d im 3. Teil dieser Arbeit.
66 Vgl. Abschn. B, III, 1,c im 3. Teil dieser Arbeit.
67 Vgl. *Theis, J.*, FR 1963, S. 222.
68 BFH-Urt. v. 2.10.62, I 256/61, BStBl. III 1962, 513 = StRK EStG § 5 R. 325 mit Anm.
69 *Theis, J.*, FR 1963, S. 222.
70 *Littmann, E.*, Inf. 1963, S. 244.

Beträgt demzufolge im Falle des obigen Beispiels der reale Wert der Beteiligung des B an der Wirtschaftseinheit V = 60.000 Einheiten, so werden durch die Barzahlung des A an B in Höhe von 10.000 Einheiten 10/60 = 1/6 des realen Beteiligungswertes von B an der Wirtschaftseinheit V abgegolten. Damit dürften nach Littmann auch nur 1/6 der stillen Reserven des Beteiligungswertes von B an der Wirtschaftseinheit V in Höhe von 17.500 Einheiten (realer Wert: 60.000 abzüglich Buchwert: 42.500) realisiert werden. Der Realisierungsgewinn beträgt nach Littmann also nicht 10.000 Einheiten, sondern lediglich 1/6 von 17.500 = 2.916,6 Einheiten[71].

Unverständlich erscheint bei dieser von Littmann vorgetragenen Konzeption einerseits die Notwendigkeit, die Ausgleichszahlung als solche in einen Reserven- und einen Buchwertanteil aufzuspalten. Des weiteren erscheint es andererseits noch unbegreiflicher, daß der Maßstab für eine derartige Aufteilung der Ausgleichszahlung durch das Verhältnis "bare Ausgleichszahlung an B zum realen Beteiligungswert des B an der Wirtschaftseinheit V" gegeben werden soll. Weder ökonomische noch steuerwirtschaftliche noch steuerrechtliche Gründe sprechen für ein derartiges Vorgehen. Auch Littmann selbst gibt für sein eigenartiges Gewinnermittlungsverfahren keine nähere Erläuterung[72].

Eine Aufspaltung der Ausgleichszahlung in einen Reservenanteil einerseits und einen Buchwertanteil andererseits muß schon deshalb abgelehnt werden, weil die gesamte Ausgleichszahlung steuerwirtschaftlich betrachtet nichts anderes als einen Gegenwert für einen Teil der auf der Wirtschaftseinheit V ruhenden stillen Reserven darstellt. A leistet die Ausgleichszahlung von 10.000 Einheiten als Entschädigung dafür an B, daß A einen Realwert von 120.000 statt von 110.000 Einheiten erhält. Gleichzeitig ruhen jedoch auf der Wirtschaftseinheit V, die A übernimmt, 35.000 Einheiten stille Reserven, von denen A lediglich 25.000 zuzurechnen sind. Die restlichen 10.000 stille Reserven müssen dem B zugeordnet werden, damit auch er aufgrund der Realteilung im Ergebnis 25.000 Einheiten stille Reserven erhält. Letzteres wird dadurch erreicht, daß dem B die Ausgleichszahlung voll als Realisierungsgewinn zugerechnet wird, während A in gleicher Höhe eine Aktivierung als Anschaffungskosten vornimmt. Da in der von B zu übernehmenden Wirtschaftseinheit VI weitere 15.000 Einheiten stille Reserven ruhen, versteuert B ebenso wie A letztlich einen anteiligen Realisierungsgewinn von 25.000 Einheiten. Steuerwirtschaftlich kann nur diese Lösung befriedigen, da nur so den Erfordernissen der Realteilung entsprochen wird, einerseits die Zuteilung

71 Ebenda, S. 244.
72 *Littmann, E.*, Inf. 1963, S. 244.

der Nachlaßgegenstände gemäß den Erbquoten zu gewährleisten, andererseits die Besteuerung von verwirklichten Gewinnen nicht zu gefährden.

Würde man dennoch eine Aufspaltung der Ausgleichszahlung in einen Reserven- und einen Buchwertanteil vornehmen, so wäre der von Littmann geforderte Maßstab zur Aufspaltung[73] ebenso willkürlich und falsch wie jeder andere Aufteilungsschlüssel. B veräußert an A zwar ein Wirtschaftsgut in Form eines Gesamthandsrechtes an der Wirtschaftseinheit V, dessen Buch- bzw. Reservenanteil bekannt ist. Nicht ermitteln läßt sich dagegen der Buch- bzw. Reservenanteil jenes bestimmten, willkürlich festgelegten Teiles dieser zur Veräußerung stehenden Wirtschaftseinheit V, der durch die Barzahlung an A abgegolten wird. Eine Aufspaltung dieses Teiles des Gesamthandsrechtes in einen bestimmten Reserven- und einen ebenso bestimmten Buchwertanteil, die Voraussetzung für das von Littmann geforderte Gewinnermittlungsverfahren ist, läßt sich weder steuerwirtschaftlich noch bilanztechnisch rechtfertigen. Sowohl B als auch A haben eine Anzahl Wirtschaftsgüter in Form der Wirtschaftseinheiten V und VI übernommen, deren Buchwerte durch die Ausgleichszahlung keinerlei Änderung erfahren. Keines dieser in den Wirtschaftseinheiten einzeln bilanzierten Wirtschaftsgüter ist Gegenstand einer Veräußerung, eines Tausches oder einer Entnahme, von der die Bestimmung des Buchwert- bzw. Reservenanteiles der Ausgleichszahlung abgeleitet werden könnte.

Ein weiterer Einwand gegen die Konzeption von Littmann besteht in der Gefahr, daß die nicht volle Ausweisung der Ausgleichszahlung als Gewinn im Zeitpunkt der Realteilung zu einer Umgehung der Besteuerung betrieblicher Gewinne führen kann.

Grundsätzlich wird man dem A die Aktivierung der Ausgleichszahlung in Höhe von 10.000 Einheiten als Anschaffungskostenwert zugestehen müssen, und zwar unabhängig davon, ob die 10.000 Einheiten aus dem Privat- oder dem Betriebsvermögen des Ausgleichspflichtigen A bzw. des Erblassers stammen. Nur so wird ermöglicht, daß A im Ergebnis nur 25.000 Einheiten stille Reserven versteuern muß. Verwehrte man ihm die Aktivierung, so würde er früher oder später einen Gewinn von 35.000 Einheiten zu versteuern haben, so daß durch die daraus resultierende steuerliche Mehrbelastung die rechtmäßige Zuteilung der Nachlaßgegenstände entsprechend der Erbquote nachträglich noch in Frage gestellt würde.

Realisiert B dagegen im Zeitpunkt der Realteilung nur die – auch von Littmann gebilligten – 2.916,6 Einheiten[74], im Zeitpunkt einer späteren

73 *Littmann, E.*, Inf. 1963, S. 244; vgl. auch Abschn. B, III, 1, d im 3. Teil dieser Arbeit.
74 Vgl. Abschn. B, III, 1, d im 3. Teil dieser Arbeit.

Veräußerung die in der Realteilungsbilanz noch verbliebenen 15.000 Einheiten, so verwirklicht B im Ergebnis anstelle eines Gewinnes von 25.000 nur einen solchen von 17.916,6 Einheiten. Ein Teil der im Zeitpunkt der Realteilung bestehenden stillen Reserven würde folglich der Besteuerung entzogen. Letzteres würde aber gegen die allgemeinen Prinzipien der Besteuerung verstoßen, nach denen eine Versteuerung sämtlicher betrieblicher Gewinne zu erfolgen hat.

Wollte man dennoch der Berechnungsart von Littmann folgen, ohne jedoch gegen den oben genannten Besteuerungsgrundsatz zu verstoßen, so bleibt kaum etwas anderes übrig, als die Aktivwerte der von B zu übernehmenden Wirtschaftseinheit VI im Zeitpunkt der Realteilung um 7.083,4 Einheiten abzuwerten, so daß B im Zeitpunkt einer späteren Veräußerung nicht nur 15.000 sondern 15.000 + 7.083,4[75] = 22.083,4 Einheiten zu realisieren hat. Nur so könnte auch nach der Littmannschen Konzeption die Zuteilung der Nachlaßgegenstände gemäß den Erbquoten gewährleistet werden.

Der Lösungsvorschlag von Littmann würde also ein Abstocken der Buchwerte der vom Ausgleichsberechtigten zu übernehmenden Wirtschaftseinheit VI im Zeitpunkt der Realteilung erforderlich machen. Letzteres verstößt wiederum gegen bestehende Grundsätze der Besteuerung und kann deshalb steuerwirtschaftlich nicht gerechtfertigt werden[76].

Steuerwirtschaftlich liegt somit kein Grund vor, den Buchwert der von B zu übernehmenden Wirtschaftseinheit VI abzustocken; denn unabhängig von der Ausgleichszahlung bleibt die Wirtschaftseinheit VI in ihrer Gesamtheit erhalten. Ein Zusammenhang zwischen der Ausgleichszahlung und dem Buchwert der Wirtschaftseinheit VI besteht offensichtlich nicht. Die Erhaltung des bestehenden Buchwertes erscheint dehalb sowohl aus steuerwirtschaftlichen als auch aus bilanztechnischen Gründen als sinnvoll. Die Ausgleichszahlung muß deshalb in voller Höhe als außerordentlicher Ertrag beim ausgleichsberechtigten Erben B zur Gewinnausweisung führen[77]. Die Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter werden unberührt in den neuen Einzelbilanzen fortgeführt.

Zusammenfassend kann demnach festgestellt werden, daß steuerwirtschaftlich betrachtet die Realteilung mit Spitzenausgleich einen gemischten Vorgang darstellt, der sich aus einer Realteilung und einem Veräußerungsgeschäft zusammensetzt. Die Ausgleichszahlung an B wird dabei nicht für

75 10.000 – 2.916,6 = 7.083,4 (Einheiten).
76 Vgl. Abschn. B, III, 1, d im 3. Teil dieser Arbeit.
77 Dieser Ertrag muß jedoch nicht in jedem Fall auch wirtschaftlich verfügbar sein. Vgl. hierzu Abschn. A, II im 2. Teil dieser Arbeit.

einen einzeln bilanzierten Vermögensgegenstand der Wirtschaftseinheit V gezahlt, sondern für einen bestimmten Anteil des von B an A zu veräußernden Gesamthandsrechtes an der Wirtschaftseinheit V. Der Buchwertanteil, der dem B aufgrund der Realteilung zusteht, wird ihm in Form des Buchwertes der Wirtschaftseinheit VI zugewiesen, so daß die Barzahlung einen Gegenwert für 10.000 Einheiten stille Reserven auf der Wirtschaftseinheit V darstellt. Folglich hat der Ausgleichsberechtigte B auch keine Abstockung der Wirtschaftseinheit VI in Höhe eines fiktiven, bilanziell nicht erfaßten Buchwertes der Ausgleichszahlung vorzunehmen. Der Buchwert der Wirtschaftseinheit VI bleibt – abgesehen vom Kassenzugang in Höhe von 10.000 Einheiten – in seiner Gesamtheit erhalten. Als Konsequenz ergibt sich die Ausweisung eines Realisierungsgewinnes in Höhe der Ausgleichszahlung bei B. A dagegen hat die Ausgleichszahlung zu aktivieren, da ihm sonst eine zusätzliche Steuerlast aufgebürdet würde, die wiederum die Verteilung der Nachlaßgegenstände im Verhältnis der Erbquoten in Frage stellen würde.

Die obige steuerwirtschaftliche Beurteilung der Realteilung mit Spitzenausgleich gilt unabhängig davon, ob die Ausgleichszahlung aus Mitteln der Unternehmung, aus dem nicht zum Geschäftsvermögen gehörenden übrigen Nachlaßvermögen oder aus dem Privatvermögen des ausgleichsverpflichteten Miterben gezahlt wird. Denn in jedem der drei Fälle überträgt der ausgleichsberechtigte Erbe seinen Anteil an der nachgelassenen Wirtschaftseinheit gegen Entgelt auf den den Betrieb weiterführenden Erben; wobei das Entgelt des Ausgleichsverpflichteten in der Regel nicht nur für den überlassenen Buchwertanteil, sondern auch für den entsprechenden Anteil der stillen Reserven geleistet wird.

Soweit das Entgelt aus Mitteln der Unternehmung gezahlt wird, besteht der aufgrund einer Auseinandersetzungsbilanz ermittelte Abschichtungsbeitrag aus einer Barabfindung, die zu Lasten des Kapitalkontos bzw. zu Lasten der Aktiven und Passiven der Unternehmung gehen, je nachdem es sich um einen Ausgleich für die Kapitalkonti oder für stille Reserven handelt. Im letzten Fall werden die anteiligen, zu vergütenden stillen Reserven durch Aufwertungsbuchungen von Aktiven bzw. Abwertungsbuchungen von Passiven aufgelöst. Für den Ausgleichsverpflichteten ergibt sich somit auch buchtechnisch die steuerwirtschaftlich richtige Lösung.

Wird der ausgleichsberechtigte Miterbe dagegen aus dem nicht zum hinterlassenen Gewerbebetrieb gehörenden übrigen Nachlaßvermögen abgefunden, so wird die Geschäftsbuchhaltung von diesem Vorgang gewöhnlich nicht berührt. Das Entgelt des ausgleichsverpflichteten Miterben besteht dann in der Übertragung seiner privaten Anteile am privaten Nachlaßvermögen auf seine ausgleichsberechtigten Miterben[78].

78 Vgl. hierzu Abschn. A, II im 2. Teil dieser Arbeit.

Ähnlich liegt der Fall auch bei der Abfindung des ausgleichsberechtigten Miterben aus dem privaten Vermögen des die Unternehmung fortführenden Erben. Das Entgelt besteht hier aus einer Barzahlung aus dem Privatvermögen des Ausgleichsverpflichteten. Der Ausgleichsberechtigte veräußert also auch in diesem Fall seinen Anteil an den Aktiven und Passiven der Unternehmung gegen Entgelt an seinen Miterben.

e) Realteilung bei ungleichen Teilwerten und ungleichen Buchwerten

Während unter c) die Realteilung bei gleichen Teilwerten aber ungleichen Buchwerten und unter d) die Realteilung bei ungleichen Teilwerten aber gleichen Buchwerten behandelt wurde, können diese beiden Fälle auch kombiniert werden, so daß man den praktisch wohl am häufigsten vorkommenden Fall erhält, bei dem weder die Teil- noch die Buchwerte übereinstimmen. Als Beispiel seien wiederum die folgenden Werte angenommen:

Erben	Wirtschafts-einheiten	Buchwert	Teilwert	Kap.Kto.	zustehender realer Wert
A	VII	90.000	120.000	85.000	110.000
B	VIII	80.000	100.000	85.000	110.000

In Anlehnung an die obigen Fälle setzen sich die Erben auch hier so auseinander, daß A die Wirtschaftseinheit VII und B die Wirtschaftseinheit VIII übernimmt. Darüber hinaus erhält B von A noch einen Ausgleichsbeitrag in Höhe von 10.000 Einheiten, so daß beide Erben wie in den vorhergehenden Beispielen über einen Teilwert von 110.000 Einheiten verfügen. Die bei diesem Typ der Realteilung entstehenden Komplikationen beziehen sich somit einerseits auf die Buchwerte, die mit den jeweiligen Kapitalkonten der einzelnen Erben nicht übereinstimmen[79], andererseits auf den Abschichtungsbeitrag, der in der Literatur entweder als der Realteilung zugehörig oder als Bestandteil eines echten Anschaffungsgeschäftes mit gewinnrealisierender Konsequenz behandelt wird[80].

Aufgrund der obigen Ausführungen erübrigt sich, an dieser Stelle nochmals auf die spezielle Problematik dieser "kombinierten" Form der Realteilung einzugehen. Eine Art Kontrollrechnung soll lediglich zeigen, daß unter

79 Vgl. Abschn. B, III, 1,c im 3. Teil dieser Arbeit.
80 Vgl. Abschn. B, III, 1,d im 3. Teil dieser Arbeit.

Berücksichtigung der aus den Fällen c) und d) gewonnenen Erkenntnisse eine anteilsgerechte, zeitgerechte und vollständige Realisierung der stillen Reserven durchaus möglich ist.

Das Kapitalkonto des A, das unter Berücksichtigung des übernommenen Buchwertansatzes der Wirtschaftseinheit VII zunächst 90.000 beträgt, mindert sich durch den von *Theis*[81] empfohlenen passiven Ausgleichsposten um 5.000 Einheiten, also auf 85.000 Einheiten. Durch zusätzliche Aktivierung der Ausgleichszahlung in Höhe von 10.000 erhöht sich das Kapitalkonto auf 95.000 Einheiten. Somit ergibt sich bei einer späteren Veräußerung der Wirtschaftsgüter ein anteilsgerechter Veräußerungsgewinn von 25.000 Einheiten, nämlich 120.000 – 95.000 = 25.000.

Das Kapitalkonto des B, der den erhaltenen Abschichtungsbeitrag (10.000) bereits bei der Realteilung realisiert hat, beträgt zunächst entsprechend dem Bilanzansatz der übernommenen Wirtschaftseinheit VIII 80.000 Einheiten. Durch den aktiven Korrekturposten in Höhe von 5.000 erhöht es sich jedoch auf 85.000[82]. Bei der späteren Veräußerung ergibt sich dann noch ein restlicher Veräußerungsgewinn von (100.000 – 85.000 =) 15.000 Einheiten, so daß sowohl A als auch B den ihnen zustehenden Reservenanteil in Höhe von 25.000 Einheiten anteilsgerecht, vollständig und – unter Berücksichtigung des Anschaffungsgeschäftes – auch zeitgerecht realisieren. Nur so kann sowohl den wirtschaftlichen Erfordernissen einer Erbauseinandersetzung entsprechend festgelegter Erbquoten als auch den Grundsätzen einer ordentlichen Besteuerung gleichzeitig entsprochen werden.

2) Übernahme der Einzelfirma durch einen Erben unter Bar- bzw. Sachabfindung der übrigen Erben

Während im vorhergehenden Abschnitt 1) die Erbauseinandersetzung durch Aufteilung der hinterlassenen Unternehmung auf die einzelnen Miterben vollzogen wurde, wird im folgenden die Auseinandersetzung in der Weise geregelt, daß ein Erbe Anteile seines bzw. seiner Miterben an der hinterlassenen Einzelfirma gegen Bar- und/oder Sachabfindung übernimmt.

a) Übernahme der Einzelfirma gegen Barabfindung der übrigen Erben

Übernimmt ein Erbe gegen Barabfindung Teile des betrieblichen Nachlaßvermögens, die aufgrund der vom Gesetz bzw. Erblasser festgelegten Erbquote

81 *Theis, J.*, FR 1963, S. 220ff.; Vgl. auch Abschn. B, III, 1,c im 3. Teil dieser Arbeit.
82 *Theis, J.*, FR 1963, S. 220ff.; Vgl. auch Abschn. B, III, 1,c im 3. Teil dieser Arbeit.

einem bzw. einigen seiner Miterben zustehen, so muß dieser Vorgang steuerwirtschaftlich betrachtet zu einer Gewinnverwirklichung führen.

Der bzw. die aus der Unternehmung ausscheidenden Erben veräußern den aufgrund der Erbquote ihnen zuzurechnenden Anteil des hinterlassenen Betriebsvermögens gegen Bargeld an einen oder mehrere ihrer Miterben, die den Betrieb dann weiterführen. Dieses Entgelt ist i.d.R. auch wirtschaftlich verfügbar, da wegen des Ausscheidens aus der Einzelfirma kaum anzunehmen ist, daß das Entgelt für eine betriebsnotwendige Ersatzbeschaffung an anderer Stelle Verwendung findet. Damit werden die drei Voraussetzungen für den Tatbestand der Gewinnverwirklichung erfüllt[83], so daß der bzw. die Ausgleichsberechtigten einen Veräußerungsgewinn in Höhe der Differenz zwischen dem höheren Teilwert und dem niedrigeren Buchwert erzielen. Dies auch dann, wenn die Barabfindung aus dem übrigen privaten Nachlaß oder aus dem Privatvermögen des bzw. der ausgleichsverpflichteten Miterben stammt[84].

Würde im Gegensatz zur obigen Auffassung eine Gewinnverwirklichung bei dem bzw. den ausgleichsberechtigten Erben verneint, so würde das entweder bedeuten, daß betriebliche Gewinne der Besteuerung entzogen würden oder aber daß ein anderer – nämlich der Ausgleichsverpflichtete – diesen Gewinn zu realisieren hätte. Ersteres widerspräche jedoch den allgemeinen Grundsätzen einer ordentlichen Besteuerung, während letzteres gegen den obersten privatwirtschaftlichen Grundsatz der Besteuerung verstoßen würde, nach dem die der Gewalt des öffentlichen Gemeinwesens unterworfenen Privatwirtschaftssubjekte nach ihrer tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungskraft zur Besteuerung heranzuziehen sind[85]. Während nämlich die Ausgleichsberechtigten in den Genuß eines steuerfreien Realisierungsgewinnes kämen, hätte der ausgleichsverpflichtete Miterbe neben dem eigentlichen Anschaffungspreis auch noch die Steuerlast seiner ausgleichsberechtigten Miterben zu tragen. Die Verteilung des Nachlasses entsprechend einer festgelegten Erbquote könnte somit nicht mehr gewährleistet werden.

Wirtschaftlich müßte folglich der durch die unterschiedliche Bewertung ausgewiesene Buchgewinn in jedem Fall dem Ausgleichsberechtigten zugerechnet werden; denn nur er hat eine Veräußerung vorgenommen und dementsprechend einen Veräußerungsgewinn realisiert. Letzteres gilt unabhängig davon, ob die vom ausgleichsberechtigten Miterben übernommenen Wirtschaftsgüter des Geschäftsvermögens weiterhin im Vermögen der Einzel-

83 Vgl. hierzu Abschn. A, II im 2. Teil dieser Arbeit.
84 Vgl. Abschn. B, III, 1,d im 3. Teil dieser Arbeit.
85 Vgl. *Känzig, E.*, Der Unternehmungsgewinn im Sinne des Steuerrechtes, a.a.O., S. 94f.

firma verbleiben oder aufgrund einer Entnahme der privaten Nutzung zugeführt werden. Würde nämlich der ausgleichsberechtigte Miterbe seinen Anteil nicht an seine Miterben, sondern an einen beliebigen Dritten veräußern, so gelangte man zu einer gleichen Beurteilung. Das steuerliche und somit auch wirtschaftliche Ergebnis darf aber nicht verschieden sein, je nachdem der Ausgleichsberechtigte seinen Anteil am Betriebsvermögen an seinen bzw. seine Miterben oder an einen Dritten veräußert.

Seithel[86] lehnt diese Beurteilung grundsätzlich ab, da er sich in Anlehnung an den BFH[87] von der Vorstellung leiten läßt, daß der Erbe die ihm bei der Erbauseinandersetzung zugeteilten Wirtschaftsgüter unmittelbar vom Erblasser erwirbt. *Zivilrechtlich* sind zunächst die Erben als Gemeinschaft zur gesamten Hand Eigentümer des Geschäftes und bei der Erbauseinandersetzung findet ein Eigentumsübergang von der Erbengemeinschaft auf die einzelnen Miterben statt. Das Geschäft geht also nicht unmittelbar vom Erblasser auf die einzelnen Miterben über. Nach der Lösung von Seithel würde der zivilrechtliche Grundsatz der Universalsukzession, der Gesamtrechtsnachfolge in die Person des Erblassers, steuerlich gegenständlich beschränkt; nämlich auf jene Wirtschaftsgüter, die der Miterbe bei der Auseinandersetzung letztlich erhält[88].

Würde man trotz zivilrechtlicher Bedenken der Auffassung von *Seithel* folgen, so müßte man gleichzeitig den Anrechnungswert für das Betriebsvermögen revidieren[89]. Der Teilwert dürfte nicht mehr als Grundlage der Bewertung innerhalb der Auseinandersetzungsbilanz dienen, da er um eine im Zeitpunkt der Erbauseinandersetzung zwar vorhandene, aber nicht perfektionierte Steuerschuld über dem marktbezogenen Anrechnungswert läge. Eine Verteilung des Nachlaßvermögens entsprechend festgelegter Erbquoten könnte damit nachträglich in Frage gestellt werden. *Schmidt*[90] weist in diesem Zusammenhang zutreffend darauf hin, daß die Konstruktion von Seithel im Ergebnis dazu führt, daß die den Gewerbebetrieb fortführenden Miterben die gesamten stillen Reserven zu versteuern hätten, während die ausgleichsberechtigten Miterben in den Genuß eines steuerfreien Realisierungsgewinnes kämen.

Der Lösungsvorschlag von Seithel kann deshalb keine Zustimmung finden, da man der Forderung nach einer *anteilsgerechten* Verteilung des Nachlaß-

86 *Seithel, R.*, a.a.O., S. 55ff.
87 BFH-Urteil v. 26.7.1963, VI 334/61 U., BStBl. III 1963, 480 = RWP 14 (D) "Einkommensteuer II A 14/64".
88 *Seithel, R.*, a.a.O., S. 56; Vgl. auch *Theis, W.*, Der Erbe im EStR, a.a.O., S. 32ff.; *Littmann*, FR 1963, S. 29.
89 Vgl. hierzu Abschn. A im 3. Teil dieser Arbeit.
90 *Schmidt, H.*, a.a.O., S. 103.

vermögens kaum gerecht werden kann. Wirtschaftlich betrachtet ergeben sich nur zwei Möglichkeiten, diese Form der Erbauseinandersetzung gerecht und gleichzeitig praktikabel zu gestalten: Entweder man folgt der zivilrechtlichen Ausgestaltung des deutschen Erbrechts – nach der eine Eigentumsübertragung ausschließlich von der Erbengemeinschaft auf die einzelnen Erben stattfindet – unter Anwendung der Teilwerte bei der Bewertung des Nachlaßvermögens, oder man folgt der Vorstellung von Seithel – nach der eine unmittelbare Vererbung vom Erblasser auf den oder die einzelnen Erben möglich ist – und revidiert gleichzeitig den Anrechnungswert für das Betriebsvermögen in der Weise, daß auch die im Zeitpunkt der Auseinandersetzung vorhandene, latente Steuerschuld bei der Verteilung berücksichtigt wird. Eine Kombination beider Konstruktionen in der Art, daß einerseits der Betrieb unmittelbar vom Erblasser auf bestimmte Personen vererbt wird, während andererseits die Bewertung des Betriebsvermögens zu Teilwerten erfolgt, dürfte nicht geeignet sein, der Forderung nach einer anteilsgerechten Verteilung des Nachlaßvermögens zu genügen.

Zusammenfassend kann man demnach feststellen, daß bei der Übernahme von Betriebsvermögen gegen Barabfindung der ausgleichsberechtigte Miterbe einen Realisierungsgewinn erzielt. Dies gilt unabhängig davon, ob die Barabfindung aus dem Privat- bzw. Betriebsvermögen des Ausgleichsverpflichteten oder aus dem übrigen Nachlaß stammt.

b) Übernahme der Einzelfirma gegen Sachabfindung der übrigen Erben

Besteht die Sachabfindung des Ausgleichsverpflichteten aus Privatvermögen, so ist dieser Fall steuerwirtschaftlich ebenso zu beurteilen wie die Übernahme einer Einzelfirma gegen Barabfindung. Da die Verwendung von Privatvermögen steuerrechtlich die Einkommenssphäre i.d.R. nicht berührt, kann der ausgleichsverpflichtete Miterbe auch keinen steuerpflichtigen Realisierungsgewinn erzielen. Dagegen realisiert der Ausgleichsberechtigte aus Gründen, die bereits bei der Übernahme gegen Barabfindung näher erörtert wurden, einen Veräußerungsgewinn. Anders kann es dagegen bei jener Sachabfindung sein, die ebenso wie das übernommene Wirtschaftsgut Betriebsvermögen darstellt.

Verwendet der Ausgleichsverpflichtete zur Sachabfindung Betriebsvermögen, so wird man sinnvollerweise unterscheiden müssen, ob die Sachabfindung gleichzeitig Bestandteil des Nachlaßvermögens ist oder nicht. Gehören diese Wirtschaftsgüter zum nachgelassenen Betriebsvermögen, so stellen sie zivilrechtlich bis zur Erbauseinandersetzung Gesamthandseigentum der Erben dar. Als *Beispiel* sei der Fall angeführt, in dem ein zum Nachlaß gehörender Betrieb nur von einem Erben fortgeführt wird, und die Miterben

gegen eine Abfindung ausscheiden, wobei die Abfindung in der Überlassung von Gegenständen des nachgelassenen Betriebsvermögens (z.B. Betriebsgrundstück) besteht. Auch hier stellt sich die Frage, wem der dabei u.U. entstehende Realisierungsgewinn steuerwirtschaftlich zuzurechnen ist.

Seithel[91] betrachtet die Erbauseinandersetzung als einen Vorgang außerhalb des Betriebes und vertritt den bereits weiter oben erläuterten Standpunkt, daß der Erbe die ihm bei der Erbauseinandersetzung zugeteilten Wirtschaftsgüter unmittelbar vom Erblasser erwirbt[92]. Demzufolge ist nach Seithel nur derjenige Miterbe bezüglich des nachgelassenen Betriebsvermögens Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers und damit Betriebsinhaber, der das Unternehmen fortführt. Diese zivilrechtlich widersprechende Konstruktion veranlaßt Seithel, den Entnahmegewinn, der dadurch entsteht, daß der ausgleichsverpflichtete Miterbe zum Zwecke der Auseinandersetzung Gegenstände des Geschäftsvermögens auf die ausgleichsberechtigten Miterben überträgt, jenem Erben zuzurechnen, der den Betrieb weiterführt. Hätte der Erblasser selbst zu Lebzeiten eine Auseinandersetzung vorgenommen – etwa im Zuge einer vorweggenommenen Erbregelung – und dabei Gegenstände des Betriebsvermögens einem anderen Erben zugewiesen als dem, der den Betrieb fortführt, so wäre der Entnahmegewinn auch nur in der *Person des Betriebsinhabers* entstanden[93].

Dieser Vergleich mit dem Erblasser erscheint weder zivilrechtlich noch wirtschaftlich angebracht. Zu Lebzeiten ist der Erblasser zivilrechtlich und wirtschaftlich Eigentümer der Unternehmung. Nach seinem Tode dagegen gehört der Betrieb nicht dem die Unternehmung fortführenden Erben, sondern der Erbengemeinschaft als Gesamthandsgemeinschaft. Jeder der Miterben verfügt demnach entsprechend seiner Erbquote zivilrechtlich und auch wirtschaftlich über seinen Anteil am gesamthänderischen Betriebsvermögen. Die zivilrechtliche und wirtschaftliche Ausgangssituation der beiden Fälle ist also grundlegend verschieden.

Abgesehen davon jedoch, daß sich Seithel im Widerspruch zur zivilrechtlichen Ausgestaltung des deutschen Erbrechtes befindet[94], kann seiner Auffassung auch aus einem weiteren Grunde nicht zugestimmt werden. Die Bewertung des gesamten Betriebsvermögens zum Teilwert hätte nämlich wiederum zur Folge, daß nach der Konzeption von Seithel der den Betrieb übernehmende Miterbe im Ergebnis die gesamte Steuerlast aus der Reali-

91 *Seithel, R.*, a.a.O., S. 56; Vgl. hierzu auch *W. Theis*, Der Erbe im EStR, a.a.O., S. 32ff.; *Littmann*, FR 1963, S. 29.
92 Vgl. Abschn. B, III, 2,a im 3. Teil dieser Arbeit.
93 *Seithel, R.*, a.a.O., S. 56f.
94 Vgl. *Littmann, E.*, FR 1963, S. 29.

sierung der stillen Reserven zu tragen hätte[95]. Dies würde eine anteilsgerechte Verteilung des Nachlaßvermögens von vornherein in Frage stellen. Die wirtschaftlichen Folgen wären also äußerst ungerecht, so daß der Lösungsvorschlag von Seithel schon deshalb abzulehnen wäre.

Wirtschaftlich betrachtet handelt es sich im obigen Beispiel um eine Realteilung mit der Besonderheit, daß die realteilenden Erben die übernommenen Wirtschaftsgüter nicht als Teilbetriebe bzw. als Bestandteil eines anderen Betriebes weiterführen. Für eine Realteilung i.e.S ist aber ausschließlich maßgebend, daß Gesamthandseigentum auf die einzelnen Gesamthandseigentümer entsprechend ihrer Beteiligungsquote aufgeteilt wird. In diesem Zusammenhang spricht man auch von einem Tausch von Gesamthandsrechten an einzelnen Gegenständen[96]. Wieweit hierbei ein Realisierungsgewinn erzielt werden kann, wurde bereits unter B, III, 1 dieses Teiles ausführlich behandelt, so daß diesbezüglich auf die obigen Ausführungen verwiesen werden kann.

Ändert dagegen ein ausgleichsberechtigter Miterbe die Zweckbestimmung der erhaltenen Wirtschaftsgüter in der Weise, daß er die Gegenstände des Geschäftsvermögens in sein Privatvermögen überführt, so wird hierdurch sowohl wirtschaftlich als auch steuerrechtlich der Tatbestand einer Entnahme erfüllt. Der dabei entstehende Entnahmegewinn ist aus dem bereits mehrfach erwähnten Grund einer anteilsgerechten Nachlaßverteilung dem ausgleichsberechtigten Miterben zuzurechnen; denn nur er und nicht der Ausgleichsverpflichtete überführt seinen ererbten Anteil am Betriebsvermögen in Privatvermögen.

Gehören dagegen die zur Sachabfindung verwendeten Wirtschaftsgüter nicht dem Nachlaßvermögen, sondern beispielsweise dem Betriebsvermögen des Ausgleichsverpflichteten an, handelt es sich also nicht um zu verteilendes Gesamthandseigentum, so kann diese Tauschhandlung auch nicht als Tausch von Gesamthandsrechten an einzelnen Gegenständen gewertet werden. Es handelt sich vielmehr um einen Tausch von Wirtschaftsgütern, der *steuerrechtlich* ebenso wie eine Veräußerung grundsätzlich zur Gewinnverwirklichung führen kann[97]. Allerdings stellt beim Tausch von Wirtschaftsgütern nicht der Teilwert, sondern der gemeine Wert den Tauschwert dar, so daß eine Gewinnverwirklichung in Höhe der Differenz zwischen gemeinem Wert und Buchwert erfolgt[98]. Sofern auf den zu tauschenden Wirtschaftsgütern stille

95 Vgl. *Schmidt, H.*, a.a.O., S. 103.
96 Vgl. BFH-Urt. v. 2.10.1962, I 256/61, BStBl. III 1962, S. 513 – DB 1962, S. 1590; DB 1963, S. 1405.
97 Vgl. BFH-Urt. v. 2.10.1962, BStBl. III 1962, S. 513 – DB 1962, S. 1590; DB 1963, S. 1405.
98 Vgl. Abschn. B, II, 4 im 2. Teil dieser Arbeit.

Reserven vorhanden sind, hat demzufolge sowohl der Ausgleichsberechtigte als auch der Ausgleichsverpflichtete einen Tauschgewinn zu verwirklichen. Beide Erben lösen die auf den zu tauschenden Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven auf und bewirken somit eine Bilanzierung zu marktbezogenen Anschaffungskosten. Eine Verschiebung der stillen Reserven, wie sie bei der Realteilung teilweise zu beobachten ist, findet demnach nicht statt.

Auf die Möglichkeit, in der obigen Transaktion einen Tausch von wert-, art- und funktionsgleichen Wirtschaftsgütern zu sehen, der u.U. ohne Gewinnrealisierung möglich wäre, soll hier nicht näher eingegangen werden[99]. Ebenso wird auf die Erörterung wirtschaftlicher Argumente verzichtet, die in diesem Zusammenhang für eine erfolgsneutrale Ersatzbeschaffung sprechen könnten.

3) Erbteilsveräußerung

Auch die *Veräußerung eines Miterbenanteils* (§ 2033 BGB), kann als mögliche Form der Erbauseinandersetzung dazu führen, daß die Einzelfirma nur mit einem Teil der Erben des Verstorbenen fortgesetzt wird. Bei ihr werden nicht einzelne Gegenstände der Erbschaft übertragen, sondern entweder die gesamte Erbschaft oder ein Teil davon[100]. Durch die Erbanteilsveräußerung wird der Erwerber Gesamtrechtsnachfolger des veräußernden Miterben[101]. Allerdings wird der Erwerber durch die Erbteilsveräußerung selbst nicht zum Miterben[102], da man durch Parteivereinbarung nicht zum Erben werden kann.

Was die einkommensteuerlichen Folgen und deren steuerwirtschaftliche Beurteilung anbelangt, so kann auf die obigen Ausführungen unter 2) dieses Abschnittes verwiesen werden; denn ökonomisch gesehen ist es nicht von Bedeutung, ob ein Erbe oder ein Dritter den gesamten Nachlaß bzw. Teile davon oder einzelne Nachlaßgegenstände von dem oder den Erben erwirbt (a.A. Theis[103]).

99 Vgl. hierzu BFH-Gutachten v. 16.12.1958, BStBl. III 1959, S. 30.

100 *Kipp-Coing,* Erbrecht, a.a.O., S. 483; *Palandt,* BGB, 20. Aufl., a.a.O., § 2033 Anm. 2; *Hoffmann,* FR 1958, S. 211 versteht dagegen unter Erbschaftskauf den Einsatz eigenen, nicht aus der Erbschaft stammenden Vermögens bei der Erbauseinandersetzung.

101 *v. Claer,* B 1960, S. 504; *Palandt,* § 2033 Anm. 1c.

102 *Kipp-Coing,* a.a.O., S. 483; *Palandt,* § 2033 Anm. 2; *Staudinger,* § 2033 Anm. 16.

103 Vgl. *Theis, W.,* Der Erbe . . . , a.a.O., S. 48.

C) Erbnachfolge des Teilhabers einer OHG

Die steuerwirtschaftlichen Probleme beim Tode des Gesellschafters einer handelsrechtlichen Personengesellschaft sind in mancher Hinsicht mit jenen identisch, die beim Tode des Inhabers einer Einzelfirma erörtert wurden. Dennoch soll an dieser Stelle die Erbnachfolge beim Tode des Teilhabers einer OHG separat behandelt werden; denn gerade in diesem Bereich hat die Vielfalt gesellschaftsrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten in Rechtsprechung und Literatur[104] zu wenig einheitlichen Ergebnissen bei der Beurteilung der einkommensteuerrechtlichen Folgen geführt. Soweit die grundsätzlichen steuerwirtschaftlichen Probleme bereits weiter oben diskutiert wurden, soll auf eine Wiederholung möglichst verzichtet werden. Die Erörterung soll sich lediglich auf jene Besonderheiten beziehen, die sich gerade beim Tode des Gesellschafters einer handelsrechtlichen Personengesellschaft ergeben können.

1) Auflösung der Gesellschaft

Mit dem Tode eines Gesellschafters tritt die Auflösung der Gesellschaft kraft Gesetzes ein, wenn nicht der Gesellschaftsvertrag die Fortsetzung ausdrücklich vorsieht (§ 131 Nr. 4 HGB). Die Gesellschaft tritt dann nach § 145 HGB in das Stadium der Liquidation, so daß sie ausschließlich zum Zwecke der Liquidation weiterbesteht[105]. Die Erben des verstorbenen Gesellschafters treten nach § 1922 BGB an seiner Stelle zur gesamten Hand in eine Liquidationsgesellschaft ein[106]. Wird demnach die Gesellschaft mangels anderer Bestimmung des Gesellschaftsvertrages bzw. mangels anderer Vereinbarung zwischen den Erben und den übrigen Gesellschaftern tatsächlich

104 RFH-U. v. 8.11.33, VI A 1488/31, RStBl. 1934, 295 = Kartei Eink.StG 1925 § 30 R. 57; RFH-U. v. 19.10.38, VI 487/38, RStBl. 1938, S. 1102 = Kartei AO 1931 § 215 Abs. 2 Nr. 2 R. 21; BFH-U. v. 6.12.57, VI 166/56, BStBl. III 1958, S. 33 = StRK Eink.StG. § 7 R. 37; BFH-U. v. 26.7.63, VI 353, 354/62, BStBl. III 1963, S. 481; BFH-U. v. 26.7.63, VI 334/61, BStBl. III 1963, S. 480; *Würdinger,* StuW 1956, Sp. 107; *Hermann-Heuer,* Eink.StG., Anm. 18–20 zu § 16; *Schmidt, H.,* a.a.O., S. 100ff.; *Littmann,* FR 1958, S. 506ff.; *Theis, W.,* Der Erbe im EStR, a.a.O., S. 32ff.; etc.

105 Allerdings wäre auch möglich, daß die Mitglieder der Gesellschaft (einschl. der Erben) einstimmig die Fortsetzung der Gesellschaft beschließen. Vgl. *Baumbach-Duden,* a.a.O., § 131 Anm. 1C; BFH-U. v. 22.6.67, IV 190/63, BStBl. III 1967, S. 630.

106 Vgl. *Hueck,* Das Recht der OHG, 3. Aufl., § 23 II 4; Vgl. auch Abschn. B, I im 1. Teil dieser Arbeit.

107 Vgl. Abschn. B, 1 im 3. Teil dieser Arbeit.

liquidiert, so kann es ebenso wie bei der Veräußerung einer Einzelfirma[107] zur Realisierung eines Gewinnes kommen, der dem bzw. den Erben entsprechend der vorgesehenen Erbquote zuzurechnen ist. Gegen diese Auffassung wendet sich vor allem *Kratzer*[108], der den Veräußerungsgewinn dann dem Erblasser zurechnet, wenn dieser die Veräußerung eines zum Nachlaß gehörenden Betriebes durch Vertrag oder Testament angeordnet hat. Er sieht in einer derartigen Betriebsveräußerung den letzten betrieblichen Akt des Erblassers; denn der Veräußerungsentscheid wurde noch durch den Erblasser in einem Vertrag unter Lebenden auf den Todesfall getroffen. Darüber hinaus will das FG Stuttgart in einer Entscheidung vom 6.4.55[109] nicht nur in jenen Fällen eine Anteilsveräußerung durch den Erblasser annehmen, in denen die Abfindung vom Erblasser in einer Vereinbarung mit den Mitgesellschaftern oder in einer letztwilligen Verfügung geregelt ist, sondern auch dann, wenn sich die Erben aus freiem Entschluß dafür entscheiden.

Weiter oben wurde bereits darauf hingewiesen[110], daß die persönliche Steuerpflicht des Erblassers mit seinem Tode endet. Konsequenterweise darf die persönliche Steuerpflicht des Erblassers auch dann nicht über seinen Tod hinaus fingiert werden, wenn der Verstorbene Gesellschafter einer handelsrechtlichen Personengesellschaft war[111]; denn der Erbe ist und bleibt der Nachfolger des Erblassers und nicht einfach dessen Vertreter[112].

Weiterhin sei in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, daß die obige Auffassung von Kratzer dazu führt, Betriebsgewinne, die letztlich durch einen betrieblichen Akt des Erblassers entstanden sind, einkommensteuerlich unterschiedlich zu behandeln.

Nach Meinung verschiedener Autoren[113] soll ein betrieblicher Veräußerungsgewinn beim Erblasser erfasst werden, wenn er aufgrund eines betrieblichen Aktes des Erblassers entstanden ist. Was geschieht aber mit dem laufenden Betriebsgewinn, der wenigstens bis zum Zeitpunkt des Erbanfalles ausschließlich der unternehmerischen Tätigkeit des Erblassers zuzurechnen ist? Müßten diese Gewinne konsequenterweise dann nicht auch dem Erblasser zugerechnet werden? Die oben genannten Autoren verneinen eine derartige

107 Vgl. Abschn. B, 1 im 3. Teil dieser Arbeit.

108 *Kratzer,* NWB Fach 3 S. 2427; ebenso *Fitsch,* DStR 1966, S. 360; noch weitergehender *W. Theis,* a.a.O., S. 22f., der den Veräußerungsgewinn auch dann dem Erblasser zurechnen will, wenn der Erbe den Betrieb unmittelbar im Anschluß an den Erbfall veräußert, weil er den Betrieb nicht übernehmen will (vgl. Abschn. B, II im 3. Teil dieser Arbeit). Vgl. auch *Hermann-Heuer,* a.a.O., § 16 EStG Anm. 19.

109 FG Stuttgart, U. v. 6.4.55, I 107/65 rkr., EFG 1965, S. 431.

110 Vgl. Abschn. A, I im 2. Teil und Abschn. B, II im 3. Teil dieser Arbeit.

111 Vgl. *Littmann,* FR 1958, S. 506; s. auch *Palandt,* Überblick 1 vor § 1922.

112 *Littmann,* FR 1963, S. 28.

113 Vgl. Fußnote 108 im 3. Teil dieser Arbeit.

steuerliche Behandlung der laufenden Gewinne[114]. Was berechtigt jedoch eine einkommensteuerrechtlich derartig differenzierte Besteuerung der Kapitalgewinne und der Betriebsgewinne?

Natürlich könnte man einwenden, daß es sich im ersten Fall um einen Veräußerungsgewinn durch Realisierung stiller Reserven, im zweiten dagegen um einen laufenden Betriebsgewinn handelt. In der Erfolgsrechnung dagegen schlagen sich beide Gewinnarten gleichermaßen nieder und unterliegen dementsprechend auch einer einheitlichen Einkommenbesteuerung. Das deutsche Einkommensteuerrecht belastet Veräußerungsgewinne nicht mit einem anderen Steuersatz als laufende Gewinne. Weiterhin beruhen beide Arten von Gewinnen auf der betrieblichen Tätigkeit des Erblassers. Steuerwirtschaftlich läßt sich demzufolge kein Unterscheidungsmerkmal feststellen, das eine unterschiedliche Besteuerung dieser Unternehmergewinne rechtfertigen könnte. Es handelt sich in beiden Fällen um ein und dasselbe Phänomen, nämlich um einen vom Erblasser initiierten Betriebsgewinn.

Will man aber eine unterschiedliche Besteuerung der betrieblichen Gewinne vermeiden, so wird man einen vom Erblasser verursachten Betriebsgewinn entweder grundsätzlich ihm selbst oder grundsätzlich seinen Erben zurechnen müssen. Letzteres bietet sich um so eher an, als die Steuerpflicht des Erblassers mit dessen Tode erlischt und nicht über den Tod hinaus fingiert werden kann[115]. Steuerwirtschaftlich betrachtet dürften demnach betriebliche Gewinne ausschließlich dem bzw. den Erben zugerechnet werden, und zwar unabhängig davon, ob sie vom Erblasser oder bereits vom Erben verursacht worden sind. Diese Regelung entspricht auch den Anforderungen einer praktikablen Ausgestaltung des Einkommensteuerrechts, da die Kontinuität der vererbten Unternehmung gewahrt bleibt. Es bedarf keiner außerordentlichen Erfolgsrechnung im Zeitpunkt des Erbanfalles, um den vom Erblasser initiierten Gewinn zu erfassen und zu besteuern.

II) Fortsetzung der Gesellschaft unter den übrigen Gesellschaftern

Der Gesellschaftsvertrag kann vorsehen, daß die Gesellschafter beim Tode eines Mitgesellschafters berechtigt sind, den Gesellschaftsanteil des Verstorbenen aufgrund einer Erklärung gegenüber den Erben zu übernehmen[116]. Damit erlischt die Mitgliedschaft des verstorbenen Gesellschafters. Sein Anteil

114 Vgl. *Theis, W.*, Der Erbe im EStR., a.a.O., S. 21ff.; *Würdinger, R.*, StuW. 1956, Sp. 110ff.

115 *Littmann*, FR 1958, S. 506; *Palandt*, Überblick 1 vor § 1922.

116 *Baumbach-Duden*, a.a.O., § 142 Anm. 1C; Vgl. hierzu auch die Ausführungen unter Abschn. B, II im 1. Teil dieser Arbeit.

wächst den verbleibenden Gesellschaftern zu. Die Erben erhalten keine gesellschaftsrechtliche Stellung in der OHG, sondern erwerben ausschließlich einen vermögensrechtlichen Abfindungsanspruch[117]. Der Gesellschaftsvertrag kann sogar bestimmen, daß mit dem Tode eines Gesellschafters seine persönliche Mitgliedschaft erlischt, ohne daß seine Erben überhaupt einen Anspruch auf einen Abschichtungsbeitrag erhalten, oder aber daß die Höhe des Abfindungsanspruches lediglich durch den Buchwertanteil des verstorbenen Gesellschafters bestimmt wird[118]. In beiden Fällen ergeben sich keinerlei steuerwirtschaftliche bzw. einkommensteuerrechtliche Probleme, sofern die verbleibenden Gesellschafter die bisherigen Buchwerte unverändert fortführen.

Ein Realisierungsgewinn wird vermutlich jedoch dann entstehen, wenn der Abfindungsanspruch in Höhe des tatsächlichen, "inneren" Wertes der Beteiligung des Verstorbenen besteht. Sofern die Gesellschaft über stille Reserven verfügt, werden diese bei der Bemessung des Geldanspruches der Erben gegenüber der Gesellschaft entsprechend dem Beteiligungsverhältnis des Verstorbenen berücksichtigt. Der Gesellschaftsanteil des Verstorbenen wird also gegen Entgelt an die verbleibenden Gesellschafter veräußert. Sofern dieses Entgelt über dem steuerlich massgebenden Buchwert des Kapitalkontos liegt, führt die Veräußerung zu einem dementsprechenden Veräußerungsgewinn. Grundsätzlich wird dieser Gewinn auch wirtschaftlich verfügbar sein, da die Erben unabhängig vom Bestehen der OHG über das gesamte Entgelt verfügen und somit eine betriebsnotwendige Ersatzbeschaffung kaum geltend machen können. Steuerwirtschaftlich betrachtet werden damit die Voraussetzungen für einen nach § 16 EStG steuerbaren Veräußerungsgewinn erfüllt[119].

Die obige Beurteilung gilt unabhängig davon, ob die Abfindungssumme aus dem Betriebsvermögen der OHG oder aus dem Privatvermögen der übrigen Gesellschafter gezahlt wird[120]. Letztere haben in jedem Fall ein Recht zur Aktivierung der über den Buchwert hinausgehenden Anschaffungskosten, so daß ein entsprechender Gewinn ausgewiesen und steuerbar wird. Würde man den verbleibenden Gesellschaftern das Aktivierungsrecht nicht zugestehen, so würde man ihnen im Ergebnis die Steuerlast für einen Veräußerungsgewinn aufbürden, den nicht sie, sondern die ausgleichsberechtigten Erben des verstorbenen Gesellschafters erzielt haben. Eine derartige Regelung würde jedoch gegen den obersten privatwirtschaftlichen Grundsatz der Besteuerung

117 Vgl. *Baumbach-Duden* § 142 Anm. 1B, wo auf § 138 Anm. 4 HGB verwiesen wird. In Anm. 4D von § 138 HGB wird der Abfindungsanspruch behandelt.
118 *Model, O.*, a.a.O., S. 178; Vgl. hierzu auch Abschn. B, II im 1. Teil dieser Arbeit.
119 Vgl. hierzu Abschn. A, II im 2. Teil dieser Arbeit.
120 Vgl. hierzu Abschn. B, III, 1,d im 3. Teil dieser Arbeit.

verstoßen, nach dem die der Gewalt des öffentlichen Gemeinwesens unterworfenen Privatwirtschaftssubjekte entsprechend ihrer wirtschaftlichen Leistungskraft zu besteuern sind[121]. Andererseits würde ein Verzicht auf die Erfassung des Realisierungsgewinnes gegen den allgemeinen Grundsatz einer ordnungsgemäßen Besteuerung verstoßen, nach dem betriebliche Gewinne grundsätzlich der Besteuerung zu unterstellen sind. Die Herkunft des zu zahlenden Abschichtungsbeitrages kann das Entstehen des Veräußerungsgewinnes in keiner Weise beeinflussen. Auch das Aktivierungsrecht der verbleibenden Gesellschafter dürfte unbekümmert um die Herkunft der Abfindungssumme keinerlei Einschränkung erfahren. Vom steuerwirtschaftlichen Standpunkt aus sollten keine weiteren Probleme auftreten.

Umstritten erscheint jedoch in diesem Zusammenhang wiederum die Frage, ob der erzielte Veräußerungsgewinn steuerlich noch dem Erblasser oder dem bzw. den ausgleichsberechtigten Erben zuzurechnen ist. So will *Littmann*[122] den Veräußerungsgewinn dann beim Erblasser besteuern lassen, wenn der Erbe von vornherein vom Eintritt in die Gesellschaft ausgeschlossen ist (z.B. auf Grund des Gesellschaftsvertrags). Hat der Erbe dagegen ein Eintrittsrecht und verzichtet er darauf aus freier Entscheidung, so muß auch nach Littmann der Realisierungsgewinn beim Erben erfasst werden. Diese Differenzierung wird von *Theis* abgelehnt. Seiner Meinung nach ist für die Beurteilung dieses Problems entscheidend, ob der Erbe letztlich den Gesellschaftsanteil des Erblassers übernimmt oder nicht, d.h. ob er Mitunternehmer wird oder nicht[123]. Maßgebend ist ausschließlich, daß der verzichtende Erbe im Gegensatz zum ausscheidenden Erben keine Unternehmereigenschaft verlieren kann[124]. Vertragliche Vereinbarungen zwischen den Gesellschaftern treten demzufolge bei Theis in den Hintergrund. Anders argumentiert *Widmann*[125], der den Veräußerungsgewinn nur dann dem Erblasser zurechnen will, wenn der Gesellschaftsvertrag den verbleibenden Gesellschaftern ein Übernahmerecht *nur* für den Fall einräumt, *daß die Inanspruchnahme* dieses Rechtes auf den Todeszeitpunkt zurückbezogen wird. Dies auch dann, wenn sich die Mitgesellschafter erst geraume Zeit nach dem Tode des Erblassers zur Übernahme des Gesellschaftsanteiles bereit erklären. Andernfalls könne man nicht davon ausgehen, daß wirtschaftlich betrachtet eine Veräußerung durch den Erblasser erfolgt sei. Sollten die aufgrund des Übernahmerechts aller

121 *Känzig, E.*, Der Unternehmungsgewinn im Sinne des Steuerrechts, a.a.O., S. 94f.
122 *Littmann, E.*, FR 1958, S. 508; Vgl. auch *Mittelbach*, RWP-Blattei 14 Steuer-R D ESt. II B 19/60 Einzelfragen 434/32.
123 *Theis, W.*, Der Erbe im EStR., a.a.O., S. 29ff.; a.A. *Hermann-Heuer*, § 16 Anm. 19a a.E.
124 Vgl. RFH-U. v. 7.2.34, VI A 933/32, RStBl. 1934, S. 566 = Kartei EStG 1925 § 29 Nr. 3 R. 57–59.
125 *Widmann, S.*, StuW 1968, Sp. 693.

Gesellschafter ausscheidenden Erben zunächst als Mitunternehmer auftreten, so kommt es auch nach Widmann zu einem bei den Erben zu erfassenden Veräußerungsgewinn. Insofern besteht hier eine Annäherung an Theis, der letztlich auch auf die faktischen Gegebenheiten der Erbfolge abstellt. Weniger differenziert äußerten sich *Würdinger*[126] und *Bise*[127], die den Veräußerungsgewinn dann dem Erblasser zurechnen, wenn der Gesellschaftsvertrag eine Nachfolge der Erben in die gesellschaftsrechtliche Stellung des Erblassers ausschließt.

Die einschlägige Literatur zeigt also ein äußerst heterogenes Bild. Als Hauptunterscheidungsmerkmale kristallisieren sich einerseits die "Mitunternehmerstellung der Erben" (z.B. bei Theis), andererseits der "letzte betriebliche Akt des Erblassers" (z.B. bei Widmann und Littmann) heraus. Was das Merkmal "Mitunternehmerschaft der Erben" anbelangt, so wurde bereits darauf hingewiesen, daß es zur Beantwortung der Frage, wem der erzielte Realisierungsgewinn einkommensteuerlich zuzurechnen ist, nicht geeignet ist[128]. Stellt man dagegen auf das Merkmal "betriebliche Tätigkeit des Erblassers" ab, so ergibt sich die steuerwirtschaftlich ungerechtfertigte Konsequenz, daß durch die unternehmerische Tätigkeit des Erblassers initiierte Betriebsgewinne u.U. unterschiedlich besteuert werden[129].

Zusammenfassend kommt man zu dem Ergebnis, daß steuerwirtschaftlich betrachtet weder das Kriterium der "Mitunternehmerstellung" noch das Merkmal "betriebliche Tätigkeit des Erblassers" zur Beantwortung der Frage geeignet ist, ob der ausgewiesene Realisierungsgewinn einkommensteuerrechtlich dem Erblasser oder dem bzw. den ausgleichsberechtigten Erben zuzurechnen ist. Maßgebend kann ausschließlich die Feststellung sein, daß die Steuerpflicht des Erblassers mit dessen Tode erlischt und nicht über den Tod hinaus fingiert werden kann[130]. So gesehen bleibt nichts anderes übrig, als den Veräußerungsgewinn bei dem bzw. den ausgleichsberechtigten Miterben zu erfassen. Diese steuerwirtschaftlich sachgemäße Lösung drängt sich schließlich auch deshalb auf, weil die Erben nicht Vertreter des Erblassers, sondern dessen Nachfolger sind[131]. Hieran sollte sich auch dann nichts ändern, wenn der Veräußerungsgewinn auf einer vertraglichen Vereinbarung beruht, die nicht der Erbe, sondern der Erblasser mitbestimmt hat.

126 *Würdinger, R.*, StuW 1956, Sp. 110.
127 *Bise*, a.a.O., S. 38.
128 Vgl. Abschn. B, I im 3. Teil dieser Arbeit.
129 Vgl. Abschn. C, I im 3. Teil dieser Arbeit.
130 *Littmann*, FR 1958, S. 506; *Palandt*, Überblick 1 vor § 1922.
131 Vgl. Abschn. A, I im 2. Teil dieser Arbeit.

III) Fortsetzung der OHG mit allen Erben des Verstorbenen

Bestimmt der Gesellschaftsvertrag einer OHG, daß die Gesellschaft beim Tode eines Mitgesellschafters mit dessen Erben fortgesetzt werden soll, so führt diese Regelung grundsätzlich zu einer Kollision zwischen den handels- und erbrechtlichen Bestimmungen, sofern mehrere Erben die Stellung des verstorbenen Gesellschafters übernehmen sollen[132]. Aus didaktischen Gründen soll deshalb zunächst der Fall erörtert werden, bei dem nur ein Erbe vorhanden ist, um die Gesellschafterstellung des Erblassers fortzusetzen.

1) Nachfolge eines Alleinerben in die Stellung des Verstorbenen

Ist nur ein Erbe vorhanden, so ermöglicht eine gesellschaftsvertragliche Nachfolgeklausel in Verbindung mit einer erbrechtlichen Verfügung die unmittelbare Rechtsnachfolge des Erben. Mit dem Todesfall wird er automatisch Gesellschafter, ohne daß es noch einer besonderen Erklärung des Erben oder einer besonderen Aufnahme durch die übrigen Gesellschafter bedarf[133]. Da die Vererbung als solche keine Veräußerung darstellt[134], kann der Erbe das Kapitalkonto des Erblassers übernehmen. Das Rechnungswerk der Unternehmung bleibt folglich vom Gesellschafterwechsel unberührt. Ein Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 EStG kann demzufolge nicht entstehen. Ebenso wie bei der Nachfolge eines Alleinerben in die Stellung des Inhabers einer Einzelfirma kann auch hier eine Gewinnverwirklichung weder aus steuerwirtschaftlicher noch aus steuerrechtlicher Sicht erfolgen.

Nach § 139 Abs. 1 HGB kann der Erbe jedoch sein Verbleiben in der Gesellschaft davon abhängig machen, daß ihm unter Belassung des bisherigen Gewinnanteils die Stellung eines Kommanditisten eingeräumt und der auf ihn entfallende Teil der Einlage des Erblassers als seine Kommanditeinlage anerkannt wird. Akzeptieren die übrigen Gesellschafter einen dahin gehenden Antrag des Erben, so daß dieser als Kommanditist den Gesellschaftsanteil des Verstorbenen übernimmt, ändert sich an der oben geschilderten steuerwirtschaftlichen Beurteilung der Nachfolge nichts. Lehnen die übrigen Gesellschafter dagegen einen solchen Antrag ab, und erklärt der Erbe daraufhin

132 *Hueck*, Recht der offenen Handelsgesellschaft, 2. Aufl., S. 17; *ders.*, JZ 1957, S. 222; *Siebert*, Gesellschaftsvertrag u. Erbrecht, a.a.O., S. 21; *ders.*, Steuerberater-Jahrbuch 1955/56, S. 21; vgl. auch Abschn. B, III im 1. Teil dieser Arbeit.

133 *Schlegelberger-Geßler-Hefermehl*, § 139 HGB Anm. 21; vgl. auch Abschn. B, III, 1 im 1. Teil dieser Arbeit.

134 Vgl. Abschn. A, III im 2. Teil dieser Arbeit.

seinen Austritt aus der Gesellschaft[135], so wird die an den Erben zu richtende Ausgleichszahlung steuerwirtschaftlich zu einer Gewinnverwirklichung führen, wenn die Abfindung den Buchwert des Kapitalanteils übersteigt. Der Erbe veräußert seinen ererbten Anteil an der OHG gegen Entgelt an den bzw. die übrigen Gesellschafter[136]. Dieser Veräußerungsgewinn kann ausschließlich beim ausscheidenden Erben erfaßt werden, auch wenn dieser eine Mitunternehmerstellung im Sinne von Theis nie eingenommen hat[137].

Anstelle einer Nachfolgeklausel kann der Gesellschaftsvertrag auch vorsehen, daß dem Erben nur das Recht eingeräumt wird, in die OHG einzutreten (sogenannte Eintrittsklausel[138]). Es findet dann kein automatischer Übergang der Gesellschaftsrechte des Verstorbenen auf den Erben statt. Vielmehr muß sich der Erbe in diesem Fall entscheiden, was er tun will. Verzichtet er auf den Eintritt, so wird die Gesellschaft ohne ihn fortgesetzt. Der Erbe erhält jedoch einen Abfindungsanspruch, der zu einem Veräußerungsgewinn führen kann, sofern der gewährte Abschichtungsbeitrag den Buchwert des Kapitalkontos übersteigt. Der Erbe veräußert auch in diesem Fall seinen ererbten, vermögensrechtlichen Gesellschaftsanteil gegen Entgelt an die übrigen Gesellschafter, so daß steuerwirtschaftlich betrachtet alle Voraussetzungen für eine Gewinnverwirklichung im Sinne des § 16 EStG erfüllt werden. Ebenso wie im Falle der Austrittserklärung bei der Nachfolgeklausel kann der realisierte Veräußerungsgewinn nur beim verzichtenden Erben entstehen.

Entschließt sich der Erbe dagegen zum Eintritt in die OHG, so muß er der Gesellschaft gegenüber eine diesbezügliche Erklärung abgeben. Die anderen Gesellschafter sind dann aufgrund der gesellschaftsvertraglichen Regelung verpflichtet, ihn aufzunehmen[139]. Fraglich bleibt in diesem Zusammenhang jedoch, ob der Einzelerbe bereits mit dem Tode des Erblassers oder erst mit seiner Entscheidung in die Gesellschafterstellung einrückt. Im letzteren Fall könnte man die Ansicht vertreten, daß der Erblasser mit dem Tode aus der Gesellschaft ausgetreten ist. Der dem Erben zustehende Abschichtungsbeitrag

135 Nach § 139, Abs. 2 HGB kann der Erbe ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist sein Ausscheiden aus der Gesellschaft erklären, wenn die übrigen Gesellschafter dem Antrag des Erben nicht stattgeben, ihm unter Belassung des bisherigen Gewinnanteils die Stellung eines Kommanditisten einzuräumen und den auf ihn fallenden Teil der Einlage des Erblassers als seine Kommanditeinlage anzuerkennen.

136 Vgl. *Hermann-Heuer,* a.a.O., § 16 EStG Anm. 19; vgl. auch Abschn. A, II im 2. Teil dieser Arbeit.

137 Vgl. Abschn. B, I und Abschn. C, II im 3. Teil dieser Arbeit.

138 *W. Siebert,* Gesellschaftsvertrag u. Erbrecht, a.a.O., S. 12ff.; *ders.,* NJW 1955, S. 812f.; *ders.,* BB 1957, S. 18ff.; vgl. Abschn. B, III, 1 im 1. Teil dieser Arbeit.

139 *Lange,* Erbrecht, § 5 V 2 c; *Model,* Testamentsrecht, a.a.O., S. 172; *Siebert,* Steuerberater-Jahrbuch 1955/56, S. 316; vgl. Abschn. B, III, 1 im 1. Teil dieser Arbeit.

in Höhe des "inneren" Wertes des Mitunternehmeranteiles hätte die Auflösung der anteiligen stillen Reserven zur Folge und führte beim Erben dementsprechend zu einer Gewinnverwirklichung im Sinne des § 16 EStG. Der Eintritt des Erben in die OHG müßte dann als Aufnahme eines neuen Gesellschafters in eine Personengesellschaft betrachtet werden, so daß der Erbe von höheren Wertansätzen ausgehen müßte.

Mittelbach[140] hält eine derartige Regelung z.B. dann für möglich, wenn der Gesellschaftsvertrag die Bestimmung enthält, daß die Erben nicht eintreten dürfen, die Erben jedoch mit den verbleibenden Gesellschaftern vereinbaren, daß sie dennoch eintreten können. Er will jedoch den dabei entstehenden Veräußerungsgewinn dem Erblasser zurechnen, was nach unseren früheren Ausführungen abzulehnen ist[141]. Bise[142] schließt die oben genannte Handhabung, daß nämlich der Erblasser mit seinem Tode aus der Gesellschaft ausscheidet und die auf ihn entfallenden stillen Reserven aufgelöst werden, beispielsweise dann nicht aus, wenn den Mitgesellschaftern des Erblassers die Entscheidung über die Aufnahme des Einzelerben vorbehalten bleibt, so daß der Erbe erst nach Zustimmung der übrigen Gesellschafter in die OHG eintreten kann (Übernahmerecht der übrigen Gesellschafter).

Wirtschaftlich betrachtet hängt die Frage, ob der Erbe beim Eintreten in die Gesellschafterstellung des Erblassers dessen Buchwerte fortführen kann, nicht von der Zustimmung des Erben bzw. der Gesellschafter des Erblassers ab. Maßgebend können nur die faktischen Gegebenheiten sein. Somit kann es für die steuerwirtschaftliche Beurteilung des Eintrittes keine Rolle spielen, unter welchen Schwierigkeiten und unter welchen näheren Umständen der Erbe letztlich Gesellschafter wird. Entscheidend kann nur sein, daß er tatsächlich in die Gesellschafterstellung des Erblassers einrückt[143]. Ist dies der Fall, so muß er auch die Buchwerte des Erblassers fortführen können. Diese Beurteilung ergibt sich schon aus dem steuerlichen Grundsatz, daß die tatsächliche Gestaltung der Verhältnisse maßgebend ist. Wenn der Gesellschaftsvertrag keine Nachfolgeregelung enthält und sich die alten Gesellschafter und der Erbe dahingehend einigen, daß der Erbe den Gesellschaftsanteil des Verstorbenen übernimmt, kann der Erbe die Buchwerte des Erblassers fortführen. Die Vererbung als solche stellt weder eine Veräußerung noch eine Betriebsaufgabe dar[144]. Unter diesen Umständen widerspräche es jeglichem Rechtsempfinden, wenn eine wie auch immer geartete gesellschaftsrechtliche Nachfolgeregelung u.U. eine einkommensteuerlich relevante Ge-

140 *Mittelbach,* RWP-Blattei 14 Steuer-R D ESt. II B 19/60 Einzelfragen 434, 32.
141 Vgl. Abschn. A, I im 1. Teil und Abschn. C, II im 3. Teil dieser Arbeit.
142 *Bise,* a.a.O., S. 37.
143 Vgl. *Theis, W.,* Der Erbe im EStR, a.a.O., S. 28 und S. 31.
144 Vgl. Abschn. A, III im 2. Teil dieser Arbeit.

winnrealisierung bewirken würde. Steuerwirtschaftlich betrachtet muß also auch der nachfolgeberechtigte Erbe beim Eintritt in die Gesellschafterstellung des Erblassers das Recht haben, die vorhandenen Buchwerte fortzuführen. Eine Gewinnverwirklichung findet nicht statt.

2) Nachfolge mehrerer Miterben in die Stellung des Verstorbenen

Sind mehrere Erben vorhanden, die laut Gesellschaftsvertrag alle anstelle des Verstorbenen Gesellschafter werden sollen, so überschneidet sich das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft mit dem Gesamthandsvermögen der Erbengemeinschaft; denn der Anteil des Erblassers an der OHG gehört beiden Vermögensbereichen an. Einerseits ist er Bestandteil des Gesellschaftsvermögens, andererseits gehört er zum Gesamthandsvermögen der Erbengemeinschaft. Gerade hierin besteht die Kollision zwischen den Bestimmungen des Gesellschaftsrechts und denen des Erbrechts; denn laut Gesellschaftsrecht können nur Einzelpersonen Mitglieder der OHG werden, nach Erbrecht dagegen kommt nur die Erbengemeinschaft als Gesamthandsgemeinschaft in Betracht[145].

Nach Meinung von Siebert läßt sich dieses Problem nur durch die Annahme einer Sondererbfolge befriedigend lösen[146]. Bestätigt wird diese Ansicht durch das Urteil des BFH vom 22.11.1956[147], in dem der Unvereinbarkeit der gesellschafts- und erbrechtlichen Rechtslage durch das Rechtsinstitut einer Sondererbfolge Rechnung getragen wurde. Danach muß die erbrechtliche Regelung zugunsten der gesellschaftsrechtlichen Bestimmung zurücktreten, so daß jeder Miterbe mit dem seinem Erbteil entsprechenden Teil am Gesellschaftsanteil des Erblassers automatisch Gesellschafter wird. Die Nachfolge mehrerer als Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag zugelassener Miterben vollzieht sich damit nach den gleichen Grundsätzen, wie wenn ein als Gesellschafter zugelassener Alleinerbe die Nachfolge seines Erblassers antritt. Führen die Erben den Buchwert des Kapitalkontos[148] ihres Erblassers unverändert fort, so kommt es zu keiner Offenlegung stiller Reserven. Einkommensteuerliche Folgen können an diesen Vorgang ebenso-

145 Vgl. *Siebert,* Gesellschaftsvertrag und Erbrecht, a.a.O., S. 21; *ders.*, STbJb 1955/56, S. 299ff.; vgl. Abschn. B, III, 2 im 1. Teil dieser Arbeit.

146 *Siebert,* Gesellschaftsvertrag und Erbrecht, a.a.O., S. 21.

147 BGH-U. v. 22.11.1956, II ZR 222/55, BGHZ 22, S. 186, DB 1956, S. 1227 = BB 1957, S. 11.

148 Das Kapitalkonto des Erblassers kann in mehrere Kapitalkonten aufgespalten werden, wobei jedem Miterben ein seiner Erbquote entsprechender Anteil zugewiesen wird. Vgl. Abschn. B, II im 3. Teil dieser Arbeit.

wenig geknüpft werden wie an die Nachfolge eines Alleinerben in die Stellung des verstorbenen Gesellschafters. Bezüglich der steuerwirtschaftlichen Beurteilung dieser Nachfolgeregelung kann also auf die früheren Ausführungen verwiesen werden[149].

IV) Fortsetzung der Gesellschaft mit einem Teil der Erben des Verstorbenen

Schwierige zivilrechtliche und einkommensteuerliche Fragen können sich ergeben, wenn in dem Gesellschaftsvertrag bestimmt ist, daß nicht alle Erben eines Gesellschafters die Nachfolge in den Gesellschaftsanteil antreten sollen. Eine Erbauseinandersetzung wird in einem derartigen Fall unumgänglich sein. Unter gewissen Umständen wäre eine Realteilung der OHG nicht auszuschließen. Näherliegend ist aber, daß einzelne Erben die Gesellschafterstellung des Erblassers in der OHG gegen Abfindung ihrer Miterben als Ganzes übernehmen. Auch die Erbteilsveräußerung wird man in diesem Zusammenhang erwähnen müssen. Da es jedoch steuerwirtschaftlich betrachtet keinen Unterschied ausmacht, ob ein Erbe seinen gesamten Erbteil bzw. Teile davon oder nur einzelne Nachlaßgegenstände an einen seiner Miterben oder an einen Dritten veräußert, soll auf eine weitere Erörterung der Erbteilsveräußerung verzichtet werden. Für ihre steuerwirtschaftliche und einkommensteuerliche Beurteilung kann auf die Ausführungen verwiesen werden, die die Übernahme des Gesellschaftsanteiles durch einen Erben unter Bar- bzw. Sachabfindung der übrigen Erben behandeln[150].

1) Realteilung

Die Realteilung als mögliche Form der Erbauseinandersetzung wurde bereits bei der Fortsetzung der Einzelfirma mit einem Teil der Erben des Verstorbenen behandelt. Was demnach die grundsätzliche Gestaltung der Realteilung anbetrifft, so kann auf die diesbezüglichen Erörterungen verwiesen werden[151].

Die Besonderheit der Realteilung einer OHG im Rahmen der Erbauseinandersetzung besteht unter anderem darin, daß nicht nur die Erben des Verstorbenen, sondern auch die übrigen Mitgesellschafter des Erblassers an

149 Vgl. Abschn. C, III, 1 im 3. Teil dieser Arbeit.
150 Vgl. Abschn. B, III, 2 im 3. Teil dieser Arbeit.
151 Vgl. Abschn. B, III, 1 im 3. Teil dieser Arbeit.

der Auseinandersetzung beteiligt sind. Allein aus dieser Perspektive wird sich die Realteilung praktisch schwieriger gestalten und durchführen lassen. Außerdem können gesellschaftsrechtliche Einschränkungen bei der Nachfolge der Erben in die Gesellschafterstellung des Erblassers zu weiteren Komplikationen führen. Gerade wenn die Mitgliedschaft des Erblassers nach Gesellschaftsvertrag nur mit einem oder einigen der Miterben fortgesetzt werden kann, erreicht die Problematik des Verhältnisses zwischen Gesellschaftsvertrag und Erbrecht ihren Höhepunkt[152].

Angenommen, eine OHG bestehe aus drei in sich selbständigen Teilbetrieben, nämlich aus den Teilbetrieben I und II mit einem Teilwert von je 100 Einheiten und aus dem Teilbetrieb III mit einem Teilwert von 200 Einheiten. Gesellschafter der OHG sind A und B, die beide zwei gleichberechtigte Erben haben.

Der Gesellschaftsvertrag sieht vor, daß im Falle des Todes eines der beiden Gesellschafter dessen beide Erben anstelle des Verstorbenen Gesellschafter werden sollen. Somit tritt nach dem oben gesagten eine Sondererbfolge ein, die den einzelnen Erben ermöglicht, mit dem ihrem Erbteil entsprechenden Teil am Gesellschaftsanteil des Erblassers automatisch Gesellschafter zu werden. Werden die bestehenden Buchwerte unverändert fortgeführt, so werden keine stillen Reserven offengelegt und somit auch keine einkommensteuerlichen Folgen[153] eintreten.

Einigen sich die Erben X und Y des verstorbenen Gesellschafters A unmittelbar nach dem Erbanfall mit dem Gesellschafter B dahin, daß der Erbe X den Teilbetrieb I zu Alleineigentum erhält, während der Erbe Y weiterhin mit einem Drittel-Anteil Gesellschafter der OHG bleibt, so handelt es sich um eine gewöhnliche Vermögensauseinandersetzung in Form einer Realteilung, wie sie bereits behandelt wurde. Was die steuerwirtschaftliche Beurteilung dieser Realteilung einschließlich ihrer einkommensteuerlichen Folgen anbelangt, so wurde bereits bei der Erbnachfolge des Inhabers einer Einzelfirma näher darauf eingegangen. Da die Realteilung einer OHG steuerwirtschaftlich grundsätzlich gleich zu beurteilen ist wie die Realteilung einer Einzelfirma durch eine Erbengemeinschaft, kann auf eine nochmalige Erörterung dieses Fragenkomplexes verzichtet werden[154].

Bestimmt der Gesellschaftsvertrag dagegen, daß im obigen Beispiel nur der Erbe Y nachfolgeberechtigt ist, so erscheint die zivilrechtliche und steuerwirtschaftliche Regelung der Auseinandersetzung wesentlich komplizierter. Nach dem Gesellschaftsvertrag kann nur eine Person Erbe werden, nach dem

152 *Siebert, W.*, Gesellschaftsvertrag und Erbrecht, a.a.O., S. 22.
153 Vgl. Abschn. C, III, 2 im 3. Teil dieser Arbeit.
154 Vgl. Abschn. B, III, 1 im 3. Teil dieser Arbeit.

Erbrecht ist jedoch ein solcher Erbe nicht vorhanden, sondern nur eine Erbengemeinschaft. Somit ist im Zeitpunkt des Erbfalles kein nachfolgeberechtigter Erbe vorhanden[155]. Diese Kollision zwischen den gesellschaftsrechtlichen und erbrechtlichen Bestimmungen kann nach Siebert nur durch das Rechtsinstitut der Sondererbfolge beseitigt werden[156]. Der BGH hat in dem bereits erwähnten Urteil vom 22.11.1956[157] das Nachfolgeproblem in folgender Weise gelöst:

"Der Miterbe, der als Gesellschafter-Nachfolger zugelassen ist, erhält kraft seines Erbrechts nur einen Teil des Gesellschaftsanteils seines Erblassers, während die Miterben, die als Gesellschafter-Nachfolger nicht zugelassen sind, zur gesamten Hand einen Abfindungsanspruch nach Maßgabe der gesellschaftsvertraglichen Regelung, und zwar unter Berücksichtigung der ihnen zustehenden Erbteile, gegen die Gesellschaft erhalten."

Für das obige Beispiel würde die Regelung des BGH bedeuten, daß der Erbe Y die Gesellschafterstellung des Erblassers zur Hälfte übernimmt und somit einen Gesellschaftsanteil von 25 % erhält. Die andere Hälfte der Gesellschafterstellung des Erblassers wächst dagegen nach § 738 BGB dem verbleibenden Gesellschafter B und dem eintretenden Erben Y im Beteiligungsverhältnis 2:1 zu. Der Erbe X hat jedoch in dieser Höhe einen schuldrechtlichen Abfindungsanspruch gegen die Gesellschaft.

Zur Abfindung des Erben X einigt sich der Gesellschafter B mit dem Erben Y dahingehend, daß X den Teilbetrieb I mit einem Teilwert von 100 Einheiten als Abschichtungsbeitrag zu Alleineigentum erhält[158].

Zivilrechtlich werden dieser Form der Erbregelung keinerlei Bedenken entgegenstehen. Schwierigkeiten werden sich jedoch für die einkommensteuerrechtliche Beurteilung ergeben. Da der Erbe Y automatisch Gesellschafter wurde, erfolgt der Übergang des dem Y anfallenden Gesellschaftsanteils von A zum anteiligen Buchwert; insofern ergeben sich noch keine Komplikationen. Wie ist aber der Abschichtungsbeitrag des Erben X in Form des Teilbetriebes I einkommensteuerrechtlich zu beurteilen?

Der Teil am Gesellschaftsanteil des Erblassers, der dem Erben Y nicht angefallen ist, wächst laut Auffassung des BGH dem Gesellschafter B und dem eintretenden Erben Y im Beteiligungsverhältnis 2:1 zu[159]. In Höhe dieses Gesellschaftsanteiles gilt der Erblasser somit als aus der OHG ausgeschieden. Als Entschädigung erhält er von der Gesellschaft eine nach dem nachhaltigen

155 *Siebert, W.*, Gesellschaftsvertrag und Erbrecht . . . , a.a.O., S. 22.
156 Ebenda, S. 23ff.; vgl. auch Abschn. B, IV im 1. Teil dieser Arbeit.
157 BGH-Urteil v. 22.11.1956, II ZR 222/55, BGHZ 22, S. 186 = DB 1956, S. 1227.
158 Die schuldrechtliche Abfindungssumme kann auch in einer Sachleistung bestehen. Vgl. weiter unten unter Ziffer 2 dieses Abschnittes.
159 Vgl. BGH-Urteil v. 22.11.1956 II ZR 222/55, BGHZ 22, S. 186.

inneren Wert dieses Gesellschaftsanteiles zu bewertende Abfindungssumme, auf die laut Gesellschaftsvertrag sein Erbe X einen Anspruch hat. Insofern wird bei der Gewährung des Abschichtungsbeitrages ordentlicherweise ein Veräußerungsgewinn entstehen, wenn die Abfindung in einer Geldleistung besteht[160].

Wird der Abschichtungsbeitrag dagegen in einer Sachleistung gewährt, die gleichzeitig Betriebsvermögen der OHG darstellt (z.B. in Form des Teilbetriebes I), so wird man sich fragen müssen, ob auch diese Regelung eine Gewinnverwirklichung beim Erben X zur Folge haben muß. Man könnte im Anschluß an die oben angeführte steuerrechtliche Regelung der Abfindungszahlung argumentieren, daß der Erbe X den Teilbetrieb I zum Teilwert erwirbt. Soweit dabei stille Reserven aufgedeckt würden, müßten sie bei der Gesellschaft als Veräußerungsgewinn erfaßt werden. Letzteres ließe sich unter Umständen vermeiden, wenn die Gesellschaft den aktivierungsfähigen Teil der an X zu zahlenden Abfindungssumme nicht zur anteiligen Auflösung aller vorhandenen stillen Reserven verwenden würde, sondern wenn sie die stillen Reserven des Teilbetriebes I aufdecken würde[161].

Diese Argumentation erscheint aber doch als eine Konstruktion, die den tatsächlichen Gegebenheiten nicht genügend Rechnung trägt. Vergleicht man diesen Fall mit dem vorhergehenden Beispiel der Geldleistung, so zeigt sich wenigstens wirtschaftlich im Ergebnis eine gleiche Regelung. Warum soll aber in diesem speziellen Fall nicht eine erfolgsneutrale Realteilung möglich sein?

Für eine Realteilung ist wesentlich, daß den Mitgliedern einer Gesamthandsgemeinschaft Wirtschaftsgüter zu Alleineigentum übertragen werden, die ihnen bereits vorher als Eigentum zur gesamten Hand zustanden[162]. Das Gesamthandseigentum der OHG müßte also im obigen Beispiel auf die Gesellschafter der OHG anteilig zu Alleineigentum übertragen werden. Als Mitglieder der OHG fungieren jedoch nur der Gesellschafter B und der Erbe Y; denn die Nachfolge des Erben X wurde gesellschaftsvertraglich ausdrücklich ausgeschlossen. Folglich kann dem Erben X der Teilbetrieb I im Rahmen einer Realteilung nicht zu Alleineigentum übertragen werden; denn X war nie Gesamthandseigentümer der OHG.

Andererseits kann kaum übersehen werden, daß das wirtschaftliche Ergebnis beider Beispiele identisch ist. Die faktischen Gegebenheiten liegen in beiden Fällen gleich. Darf eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung dazu führen, daß der Erbe X im obigen Beispiel steuerrechtlich schlechter gestellt

160 Vgl. hierzu die Ausführungen zur Übernahme des Gesellschaftsanteiles durch einen Erben unter Barabfindung der übrigen Erben unter Ziffer 2 dieses Abschnittes.

161 Vgl. *Thiel, J.*, FR 1964, S. 147f.

162 Vgl. BFH-Urteil v. 2.10.1962, I 256/61, BStBL III 1962, S. 513 = DB 1962, S. 1590.

wird als in jenem Fall, in dem beide Erben nachfolgeberechtigt sind? Folgt man dem steuerrechtlichen Grundsatz, daß nur die tatsächliche Gestaltung maßgebend ist, so darf dem Nicht-Gesellschafter-Erben X die Übernahme des Teilbetriebes I zum bestehenden Buchwert nicht verweigert werden; denn die wirtschaftliche Ausgangslage rechtfertigt keine unterschiedliche Behandlung der stillen Reserven. Steuerwirtschaftlich betrachtet muß demzufolge auch dieser Fall der Nachfolgeregelung als Realteilung behandelt werden. Die dabei u.U. auftretenden Schwierigkeiten sollen an dieser Stelle nicht erneut behandelt werden[163].

In Übereinstimmung mit dem Schrifttum und der Rechtsprechung hält es der BGH für zulässig, Abfindungsansprüche der Miterben, die nicht Gesellschafter geworden sind, im Gesellschaftsvertrag auszuschließen. Im Leitsatz des Urteils vom 22.11.1956 weist der BGH darauf hin, daß in einem derartigen Fall die übrigen Gesellschafter regelmäßig verpflichtet sind, "durch Vertrag unter Lebenden dem eingetretenen Miterben-Gesellschafter einen Gesellschaftsanteil in dem Umfang einzuräumen, wie ihn der Verstorbene bei seinen Lebzeiten gehabt hat, während der eingetretene Miterbengesellschafter dann seinen übrigen Miterben zu einem entsprechenden Ausgleich verpflichtet ist"[164].

Im Gegensatz zum vorhergehenden Fall würde diese Regelung des BGH bedeuten, daß der Erbe Y nicht nur den seiner Erbquote entsprechenden Teil am Gesellschaftsanteil des Erblassers erhält, sondern den gesamten OHG-Anteil des Verstorbenen. Der schuldrechtliche Abfindungsanspruch des Erben X richtet sich dann nicht gegen die Gesellschaft, sondern gegen den Miterben Y. Muß der Erbe Y zur Erfüllung dieser Ausgleichspflicht auf seinen Gesellschaftsanteil zurückgreifen und einigt er sich mit dem Gesellschafter B in der Weise, daß dem Erben X der Teilbetrieb I zum Ausgleich seines Abfindungsanspruchs übertragen wird, so stellt sich auch hier wiederum die Frage, ob diese Regelung zu einem Realisierungsgewinn führen muß.

Führt der Erbe Y den Buchwert des Erblassers fort, so wird bezüglich des von Y übernommenen Gesellschaftsanteiles keine Gewinnverwirklichung eintreten, sofern dieser Vorgang – als Realteilung betrachtet – erfolgsneutral ist[165]. Schwieriger gestaltet sich jedoch die einkommensteuerrechtliche Regelung der Abfindung an den Miterben X. Da laut Gesellschaftsvertrag nur der Erbe Y Gesellschafter der OHG geworden ist, könnte der Abschichtungsbeitrag an seinen Miterben X als ein außerbetrieblicher Vorgang gewertet

163 Vgl. Abschn. B, III, 1 im 3. Teil dieser Arbeit.
164 BGH-Urteil v. 22.11.1956, II ZR 222/55 BGHZ 22, S. 186 = DB 1956, S. 1227; vgl. *Hueck, A.*, JZ 1957;, S. 222f.; vgl. Abschn. B, IV im 1. Teil dieser Arbeit.
165 Vgl. Abschn. B, III, 1 und Abschn. C, IV, 1 im 3. Teil dieser Arbeit.

werden. So gesehen hätte der Erbe Y den zur Abfindung benötigten Teilbetrieb I der OHG zum Teilwert zu entnehmen. Ein u.U. entstehender Entnahmegewinn wäre dann ausschließlich beim Erben Y zu erfassen, da nur er als Gesellschafter Vermögen aus der OHG entnehmen kann[166]. Der Erbe X dagegen könnte den Teilbetrieb I zum Teilwert aktivieren und erzielte keinen Realisierungsgewinn.

Eine derartige Regelung entspräche zwar den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages, widerspräche aber dem erbrechtlich begründeten Erfordernis, daß beide Erben wenigstens vermögensrechtlich zu gleichen Anteilen am Nachlaß partizipieren. Die Erfassung des Realisierungsgewinnes in Form eines Entnahmegewinnes beim Erben Y führt jedoch im Ergebnis dazu, daß der Erbe Y auch jene stillen Reserven zu versteuern hat, die dem Erben X durch den Abschichtungsbeitrag vergütet wurden[167]. Somit kann eine Nachlaßverteilung entsprechend den vorgesehenen Erbquoten nicht gewährleistet werden[168].

Vor allem bleibt zu bedenken, daß auch dieser Fall wirtschaftlich betrachtet im wesentlichen mit den beiden vorhergehenden Beispielen übereinstimmt. In allen drei Fällen wird dem Erben X der Teilbetrieb I als Entschädigung für seinen Nicht-Eintritt in die OHG zu Alleineigentum übertragen, während der Erbe Y die Gesellschafterstellung des Erblassers entsprechend seiner Erbquote übernimmt. Welche Motive den Anlaß zu dieser Regelung geben, ist für das steuerwirtschaftliche Ergebnis der Auseinandersetzung nicht entscheidend. Maßgebend können nur die tatsächlichen Gegebenheiten sein. Folglich kann auch diese Form der Nachfolgegestaltung aus steuerwirtschaftlicher Sicht nur als Realteilung gewertet werden. Der Übernahme des Teilbetriebes I zum bestehenden Buchwert durch den Nicht-Gesellschafter-Erben X dürften so gesehen auch in diesem Falle keine steuerrechtlichen Bedenken entgegenstehen, sofern der Vorgang – als Realteilung betrachtet – erfolgsneutral ist[169].

166 *Seithel, R.*, a.a.O., S. 56; vgl. auch *Bise, W.*, a.a.O., S. 41.
167 Vgl. *Schmidt, H.*, a.a.O., S. 103.
168 Vgl. Abschn. A im 3. Teil dieser Arbeit.
169 Die bei der Realteilung i.d.R. auftretenden steuerwirtschaftlichen Probleme werden an dieser Stelle nicht erneut behandelt. Vgl. hierzu Abschn. B, III, 1 im 3. Teil dieser Arbeit.

2) Übernahme des Gesellschaftsanteiles durch einen Erben unter Bar- bzw. Sachabfindung der übrigen Erben

Beim Tode des Inhabers einer Einzelfirma fällt der hinterlassene Gewerbebetrieb als Einheit in den Nachlaß des Verstorbenen, so daß sämtliche Erben automatisch Gesamthandseigentümer dieser Unternehmung werden. Damit muß eine Erbauseinandersetzung über diesen Betrieb zugleich als betrieblicher Vorgang gewertet werden; denn die Erben werden sowohl zivilrechtlich als auch wirtschaftlich Eigentümer des nachgelassenen Betriebes[170]. Läßt sich einer der Erben im Rahmen der Erbauseinandersetzung durch eine Bar– bzw. Sachleistung für den ihm erbrechtlich zustehenden Betriebsanteil abfinden, so veräußert er seinen ererbten Anteil am hinterlassenen Betriebsvermögen. Aus steuerwirtschaftlicher Sicht wird damit die Grundlage für eine Gewinnverwirklichung gegeben[171].

Schwieriger ist es dagegen, wenn zum Nachlaß des Verstorbenen ein OHG-Anteil gehört und wenn laut Gesellschaftsvertrag nur einer der vorhandenen Erben die Gesellschafterstellung des Erblassers fortführen soll. Aus gesellschaftsrechtlicher Sicht kann ausschließlich der nachfolgeberechtigte Miterbe Gesamthandseigentümer der OHG werden. Die übrigen Erben dagegen, die nicht nachfolgeberechtigt sind, können dieses wegen der gesellschaftsvertraglichen Nachfolgeklausel nicht. Demzufolge können sie weder unter Gewährung eines Abfindungsanspruches aus der OHG ausscheiden, noch können sie jenen Teil des Gesellschaftsanteiles an den nachfolgeberechtigten Miterben bzw. an die übrigen Gesellschafter veräußern, der ihnen erbrechtlich zwar zusteht, von dem sie gesellschaftsrechtlich jedoch ausgeschlossen sind. So gesehen können die nichtnachfolgeberechtigten Miterben aus gesellschaftsrechtlichen Gründen keine Handlung vornehmen, die im Ergebnis zu einer Gewinnrealisierung führt[172].

Wenn die nichtnachfolgeberechtigten Miterben aus gesellschaftsrechtlicher Sicht außerstande sind, den ihnen erbrechtlich zustehenden Gesellschaftsanteil zu veräußern, bleibt noch zu fragen, ob nicht der Erblasser selbst zugunsten der Nicht-Gesellschafter-Erben in einem Vertrag unter Lebenden auf den Todesfall eine gewinnverwirklichende Veräußerung vorgenommen hat. Letzteres muß zumindest dann verneint werden, wenn der Gesellschafts-

170 Vgl. Abschn. C, II, 3, c im 2. Teil dieser Arbeit.

171 Vgl. Abschn. A, II im 2. Teil und B, III, 2 im 3. Teil dieser Arbeit.

172 Da die Veräußerung des OHG-Anteiles von Seiten der nicht-nachfolgeberechtigten Miterben aus gesellschaftsrechtlichen Gründen ausgeschlossen ist, kann aus demselben Grunde weder eine Entnahme noch ein Tausch vorgenommen werden. Vgl. auch Abschn. A, II im 2. Teil dieser Arbeit.

vertrag vorsieht, daß der zur Nachfolge zugelassene Erbe die gesamte Gesellschafterstellung des Verstorbenen erwirbt. Weder erwerben die nichtnachfolgeberechtigten Miterben die Gesellschafterstellung, noch steht ihnen ein Abfindungsanspruch gegen die Gesellschaft zu[173]. Der Gesellschaftsvertrag verhindert in diesem Fall das Erlöschen der Mitgliedschaft durch den Tod des Gesellschafters. Da die Mitgliedschaft durch den Erben des Verstorbenen fortgesetzt wird, kann diese Mitgliedschaft nicht gleichzeitig Gegenstand eines Veräußerungsgeschäftes sein.

Andererseits darf nicht übersehen werden, daß die nichtnachfolgeberechtigten Miterben dennoch eine Abfindung erhalten. Dies auch dann, wenn der nachfolgeberechtigte Erbe die gesamte Gesellschafterstellung des Erblassers erwirbt und die übrigen Erben keinen Abfindungsanspruch gegen die Gesellschaft erhalten. Das BGH-Urteil vom 22.11.1956 kommt in diesem Fall zu dem Ergebnis, daß der nachfolgeberechtigte Miterbe gegenüber seinen nichtnachfolgeberechtigten Erben ausgleichspflichtig wird, obwohl er den über seine Erbquote hinausgehenden Anteil der vererbten Mitgliedschaft nicht aus dem Nachlaß, sondern von den übrigen Gesellschaftern durch Rechtsgeschäft unter Lebenden – also außerhalb des Erbrechts – erwirbt[174].

Wirtschaftlich betrachtet entspricht dieser schuldrechtliche Abfindungsanspruch dem Entgelt, das ein OHG-Gesellschafter erhält, wenn er seine Mitgliedschaft an die übrigen Gesellschafter oder an einen Dritten veräußert. Der den Ausgleichsanspruch bewirkende Rechtsgrund kann für die steuerwirtschaftliche Betrachtung dieses Sachverhaltes nicht entscheidend sein. So gesehen spielt es aus steuerwirtschaftlicher Sicht auch keine Rolle, daß der Ausgleichsanspruch nicht auf einer erbrechtlichen Regelung beruht, sondern durch den Grundsatz von Treu und Glauben begründet wird[175]. Maßgebend für die steuerwirtschaftliche Beurteilung der Ausgleichsregelung kann nur ihr wirtschaftlicher Hintergrund sein. Dieser besteht letztlich darin, daß der zur Nachfolge zugelassene Miterbe gesellschaftsrechtlich mehr erhält als ihm erbrechtlich zusteht. Somit kommt es zu einem Ausgleich, der auch die

173 Gesellschaftsvertraglich wäre auch möglich, daß der im Gesellschaftsvertrag zur Nachfolge zugelassene Erbe nur den seiner Erbquote entsprechenden Bruchteil der vererbten Mitgliedschaft erhält. Die steuerwirtschaftliche Beurteilung dieses Falles unterscheidet sich im Ergebnis jedoch nicht von der Beurteilung des im Regelfall vorliegenden Sachverhaltes, nach dem der nachfolgeberechtigte Erbe den gesamten Gesellschaftsanteil des Verstorbenen erwirbt. Es kann deshalb an dieser Stelle auf eine separate Erörterung dieses Falles verzichtet werden. Zur zivilrechtlichen Beurteilung sei auf die einschlägige Literatur verwiesen. Vgl. *Siebert, W.*, BB 1957, S. 19; *Hueck, A.*, JZ 1959, S. 222f.

174 BGH-Urteil v. 22.11.1956, II ZR 222/55, BGHZ 22, S. 186; vgl. hierzu auch Abschn. B, IV im 1. Teil dieser Arbeit.

175 BGH-Urteil v. 22.11.1956, II ZR 222/55, BGHZ 22, S. 186.

Vergütung der anteiligen stillen Reserven beinhaltet. Der Abschichtungsbeitrag richtet sich nämlich nach dem inneren Wert des hinterlassenen OHG-Anteiles. Gerade darin offenbart sich, daß die Abfindung wirtschaftlich und folglich auch steuerwirtschaftlich betrachtet wie ein Veräußerungsgeschäft zu behandeln ist.

Da der an die weichenden Erben zu richtende Abschichtungsbeitrag auch eine Vergütung für die anteiligen stillen Reserven enthält, erzielen die ausgleichsberechtigten Erben aus steuerwirtschaftlicher Sicht in dieser Höhe einen Realisierungsgewinn. Der ausgleichsverpflichtete Miterbe kann dagegen in gleicher Höhe eine Aktivierung vornehmen, da er andernfalls jene stillen Reserven noch einmal zu versteuern hätte, die er seinen ausgleichsberechtigten Miterben vergütet und die er als Gewinn versteuert hat[176].

Zusammenfassend kann man feststellen, daß der von seiten des Gesellschafter-Erben an seine nichtnachfolgeberechtigten Miterben zu gewährende Vermögensausgleich aus steuerwirtschaftlicher Sicht auch dann zu einer Gewinnverwirklichung führen kann, wenn die ausgleichsberechtigten Erben aufgrund einer gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung nicht Gesamthandseigentümer der OHG werden können. Maßgebend für dieses steuerwirtschaftliche Ergebnis kann nur der wirtschaftliche Sachverhalt sein. Danach erhalten die weichenden Erben ein Entgelt, das dem inneren Wert jenes Bruchteiles am vererbten Gesellschaftsanteil entspricht, der ihnen erbrechtlich zwar zusteht, gesellschaftsrechtlich jedoch vorenthalten wird. Steuerwirtschaftlich betrachtet muß die Abfindung demnach ebenso beurteilt werden wie das entsprechende Entgelt für einen ausscheidenden OHG-Gesellschafter. So gesehen vollzieht sich die Übernahme eines Gesellschaftsanteiles durch einen Erben unter Bar– bzw. Sachabfindung der übrigen Erben trotz zivilrechtlicher Bedenken wenigstens aus steuerwirtschaftlicher Sicht nach denselben Grundsätzen wie die entsprechende Übernahme einer Einzelfirma durch einen Erben. Bezüglich der sich daraus ergebenden steuerwirtschaftlichen Konsequenzen kann folglich auf die früheren Ausführungen verwiesen werden[177].

176 *Schmidt, H.*, BP 1969, S. 103.
177 Vgl. Abschn. B, III, 2 im 3. Teil dieser Arbeit.

Bartholomeyczik, Horst, Erbrecht, 4. Aufl., Münster/Berlin 1954; 7. Aufl. München u. Berlin 1965.

Baumbach–Duden, Handelsgesetzbuch mit Nebengesetzen ohne Seerecht, 18. Aufl., München 1968.

Becker, Enno, Das Einkommensteuergesetz (Kommentar), 1. Aufl., Bd. I 1928, Bd. II 1929, Bd. III 1933, Verlag J. Heß, Stuttgart.

Binder, Julius, Die Rechtsstellung des Erben nach dem deutschen bürgerlichen Gesetzbuch, Teil III, Leipzig 1905.

Bise, Wilhelm, Betriebswirtschaftliche und steuerliche Fragen bei Erbfällen und Verschmelzungen, Düsseldorf 1967.

Blümlich–Falk, Einkommensteuergesetz (Kommentar), 8. Aufl., Berlin–Frankfurt 1960.

Bühler–Scherpf, Bilanz und Steuer, 6. Aufl., Berlin 1957.

Boeker, Gesamtrechtsnachfolge und Steuervergünstigungen, RWP–Blattei 14 SteuerR D Allg. Einzelfragen 63.

Bubenzer, Fritz, Zur Behandlung der Rücklage für Ersatzbeschaffung in der Überleitungsbilanz, in: StuW 1950, Jg. XXVII, Teil I, Sp. 225.

Boettcher, Enno, Zur Mitunternehmerschaft als Institut des Einkommensteuerrechtes, in: StuW 1965, Sp. 35.

Böttcher–Beinert, Realteilung einer Mitunternehmerschaft unter Berücksichtigung von Ausgleichszahlungen, in: DB 1963, S. 1405.

v. Claer, Eberhard, Bilanzierungsfragen beim sog. übernehmenden Erben. Bedeutung des § 7 EStDV für Erbauseinandersetzungsfälle, in: B 1960, S. 504.

Cohn, Theodor, Der Registerrichter, in: JW 1926, S. 481.

Conze, Gregor, Behandlung stiller Reserven bei erbrechtlichen Regelungen. Gestaltungsrechte der Beteiligung, in: StuW 1965, Sp. 10.

Endemann, Friedrich, Die Rechtsstellung des Erwerbers eines Erbanteils und sein Recht auf Erteilung eines Erbscheins, in: JW 1910, S. 89.

– Lehrbuch des bürgerlichen Rechts, Teil 3: Erbrecht, 8. und 9. Aufl., Berlin 1920.

Erman, Walter, Handkommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Münster 1952.

Fischer, Einkommensteuerliche Fragen bei Erbauseinandersetzung hinsichtlich Gewerbebetrieben, in: FR 1964, S. 397.

Fischer, Robert, Die Geschäftsführungs– und Vertretungsbefugnis eines Erben in einer Personengesellschaft des Handelsrechtes, in: BB 1956, S. 839.

Fitsch, Joachim, Das Betriebsvermögen in der Erbauseinandersetzung. Eine einkommensteuerrechtliche Untersuchung, 1. Teil, in: DStR 1966, S. 330; 2. Teil, in: DStR 1966, S. 358.

Fricke, Eberhard, Zur einkommensteuerlichen Behandlung der Erbauseinandersetzung (zwei Diskussionsbeiträge), in: DB 1964, S. 675.

– Die einkommensteuerliche Behandlung der Erbauseinandersetzung, in: FR 1965, S. 152.

Goldschmit, Friedrich, Die Beerbung des Einzelkaufmanns durch mehrere Erben, in: JW 1931, S. 3057.

Goroncy, Robert, Bewertung und Pflichtteilsberechnung bei gesellschaftsvertraglichen Abfindungsklauseln, in: NJW 1962, S. 1895.

Grieger, Gewinnverwirklichung bei der Realteilung von Betriebsvermögen, in: BB 1962, S. 1316.

Grieger, Rudolf, Zur Ertragsbesteuerung der Personen– und der Familiengesellschaften, in: DStZ 1965, Ausgabe A, S. 337.

Gruß, Lothar, Die Fortführung eines Handelsgeschäftes durch eine Erbengemeinschaft, in: DB 1955, S. 573.

Hartmann–Böttcher, Großkommentar zur Einkommensteuer, Stuttgart 1955.

Heine, Heinz, Nochmals: Die Einkommensteuerliche Beurteilung der Realteilung von Unternehmen, in: FR 1963, S. 542.

Heintzenberg, Rolf, Die Einzelunternehmung im Erbgang, Berlin 1957.
Hermann–Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftssteuer, 9. Aufl., Köln 1961, 11. Aufl., Köln 1966.
Hoffmann, Fritz, Fragen der Gewinnverwirklichung in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, in: DStZ (Ausgabe A) 1963, S. 40.
Hoffmann, Anmerkung zum BFH–Urteil v.6.12.57. VI 166/56, BStBl. III 1958,33 in: FR 1958, S. 211.
Hoffmann, Werner, Die Aufgaben der Inventur, in: DB 1964, S. 1147.
Hueck, Alfred, Das Recht der offenen Handelsgesellschaft, 3. Aufl., Berlin 1964.
– Gesellschaftsrecht, 15. Aufl., München 1970.
– Anmerkung zum BHG-Urteil vom 22.11.1956, in: JZ 1957, S. 222.
Kapp, Reinhard, Die Besteuerung der Erbauseinandersetzung, Köln 1962.
– Kein Veräußerungsgewinn im Rahmen der Erbauseinandersetzung, in: DB 1963, S. 1336.
Känzig, Ernst, Der Unternehmungsgewinn im Sinne des Steuerrechtes, in: Büro und Verkauf, Schweizerische Monatsschrift für kaufmännische Organisation und Verkaufspraxis, 33. Jahrgang, 1963/64, Januar, Nr. 4, S. 94.
– Die stillen Reserven der Unternehmung im Einkommensteuersystem, in: Die Unternehmung, 6. Jahrgang, Nr. 2, April 1952, Bern, S. 15.
Kipp–Coing, Erbrecht, 11. Aufl., Tübingen 1960.
Knof, Anschaffungskosten in Verbindung mit Brandentschädigungen und Enteignungsentschädigungen, in: Deutsches Steuerblatt 1939, Nr. 7, S. 245.
König, Der Gesamtrechtsnachfolger im Steuerrecht, in: DStZ 1939, S. 981.
Kobs, Erwin, Austritt aus Personengesellschaften, 4. Aufl., Herne–Berlin 1965.
Kratzer, W., Einkommensteuerliche Behandlung der Erbauseinandersetzung von Vermächtnissen und Pflichtteilen, in: NWB Fach 3, S. 2419.
Kühn, Reichsabgabenordnung, Kommentar, 6. Aufl., Stuttgart 1961.
Lange, Heinrich, Lehrbuch des Erbrechts, München und Berlin 1962.
Lehmann, Heinrich, Gesellschaftsrecht, 2. Aufl., Berlin–Frankfurt 1959.
Lenski, Unternehmergemeinschaften und Mitunternehmerschaft, in: DStZ 1939, S. 459.
Lindenberg, K., Die Übertragung stiller Rücklagen auf Ersatzbeschaffungen bei Grundstücken, in: StuW 1942, Jg. XXI, Teil I, Sp. 271.
Lion, Max, Offene Handelsgesellschaft oder Erbengemeinschaft?, in: JW 1925, S. 2105.
Littmann, Eberhard, Erbe und Erbauseinandersetzung in der Einkommensteuer, in: FR 1958, S. 506.
– Zur Rechtsstellung des Erben in der Einkommensteuer, in: FR 1963, S. 26.
– Zur Frage der Gewinnrealisierung beim Austausch von Beteiligungen an Personengeselschaften, in: Inf. 1963, S. 241.
– Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, 6. Aufl., Stuttgart 1959, 8. Aufl., Stuttgart 1966.
Loepelmann, Hans U., Der Kauf eines Betriebes in der Steuerbilanz des Kaufmanns, Herne/Berlin 1970.
Marcus, Josef, Wesen und Form des Erbauseinandersetzungsvertrages nach deutschem Recht, in: ZBlFG, Bd. 9, S. 121.
Maute, J.K., Die steuerliche Behandlung von Ersatzbeschaffungen im Jahresabschluß, Diss. Bern 1964.
Mirre, L., Gemeiner Wert und Ertragswert, in: Zeitschrift des deutschen Notarvereins, 1913, S. 155.
Mittelbach, Unentgeltlich erworbenes Vermögen bei der Einkommenbesteuerung, in: RWP–Blattei 14 SteuerR D ESt. II B 19/60, Einzelfragen 434/29ff.
Model, Otto, Testamentsrecht, 2. Aufl., München und Berlin 1964.
Mutze, Otto, Kein Veräußerungsgewinn bei Übergang von Betrieben oder Gesellschaftsanteilen zwischen Miterben im Wege der Erbauseinandersetzung, in: DB 1963, S. 1008.

– Zur einkommensteuerlichen Behandlung der Erbauseinandersetzung (zwei Diskussionsbeiträge), in: DB 1964, S. 677 und in: FR 1964, S. 428.
– 2. Anmerkung zum BFH-Urteil v. 17.2.1965, I 400/62 BStBl.III 1965, 354, in: FR 1965, S. 518.
– Die Grundsätze der Bewertung mit dem Teilwert im Ertrag- und Substanzsteuerrecht, in: RWP-Blattei, Teilwert, S. 50.
Mühleisen, Klaus, Die Sonderbilanzen der Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht/ (Bilanzbündeltheorie für die Einkommensbesteuerung), Diss. München 1955.
Münstermann, H., Wert und Bewertung der Unternehmung, Wiesbaden 1966.
Müller, Die Erben im Steuerrecht, in: RWP-Blattei 14 SteurR D Allgemeine Einzelfragen 12/59.
Nowak, Paul, Inventur und Inventar, in: HWB, 2. Band, Stuttgart 1958, Sp. 2865ff.
Palandt, Otto, Kommentar zum bürgerlichen Gesetzbuch nebst Einführungsgesetz, 15. Aufl. 1956; 19. Aufl. 1960; 20. Aufl., München-Berlin 1961.
Paulick, Heinz, Die Erbfolge in Gesellschaftsanteile an handelsrechtlichen Personengesellschaften in gesellschaftsrechtlicher, erbrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht, in: StuW 1964, Sp. 533.
Petersen, A., Zur Gestaltung von gesellschaftsvertraglicher Nachfolgeklausel und letztwilliger Verfügung bei der Nachfolge von Erben in eine offene Handelsgesellschaft, in: BB 1963, S. 331.
Pisko, Oskar, Das Unternehmen als Gegenstand des Rechtsverkehrs, Wien 1907.
Reinicke, D. und von Dres, G., Zur Kollision von Gesellschaftsrecht und Erbrecht, in: NJW 1957, S. 561.
Rössler, Rudolf, Wörterbuch des Steuerrechts, Freiburg 1971.
Schlegelberger-Geßler-Hefermehl-Hildebrandt-Schröder, Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 2. überarbeitete und ergänzte Auflage des in 1. Auflage von Franz Schlegelberger herausgegebenen Kommentars, Berlin und Frankfurt 1950, 3. Aufl. Berlin 1955.
Schmidt, Harald, Die einkommensteuerliche Behandlung der Erbauseinandersetzung, in: BP 1969, S. 100.
Schneider-Zartmann-Martin, Familienunternehmen und Unternehmertestament, Heidelberg 1955, 3. Aufl. 1960.
Schulze zur Wiesch, Dietrich Wilhelm, Grundsätze ordnungsgemäßer Inventur, Düsseldorf 1961.
Seithel, Rolf, Einkommensteuerliche Behandlung der Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft bei Abfindung mit Gegenständen des Betriebsvermögens, in: RWP-Blattei 14 SteuerR D Eink.St. II B 62, Einzelfragen (ab 1964), Erbauseinandersetzung, S. 55.
Siebert, Wolfgang, Gesellschaftsvertrag und Erbrecht bei der offenen Handelsgesellschaft, Heft 13 der Schriftenreihe "Juristische Studiengesellschaft Karlsruhe", Karlsruhe 1954.
– Aktuelle Rechtsfragen zur Mitgliedschaft in Personengesellschaften, in: StbJb 1955/56, S. 299.
– Die Nachfolge von Todes wegen in die Mitgliedschaft des Gesellschafters einer Offenen Handelsgesellschaft, in: NJW 1955, S. 809.
– Die Rechtsnachfolge beim Tode eines Gesellschafters einer offenen Handelsgesellschaft, in: BB 1956, S. 837.
– Nachfolge eines Miterben in die Gesellschafterstellung bei der offenen Handelsgesellschaft, in: BB 1957, S. 18.
– Gesellschaftsvertragliche Abfindungsklauseln und Pflichtteilsrecht, in: NJW 1960, S. 1033.
Spahn, Gewinnrealisierung beim Selbständigwerden gewerblicher Nebenbetriebe, in: FR 1960, S. 302.
Staudinger, J. von, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 11. Aufl., Berlin 1954.

Sudhoff, Gesellschaftsrechtliche Abfindungsklauseln bei Errechnung des Pflichtteils und Zugewinnanspruchs, in: NJW 1961, S. 801.
Theis, Jakob, Die einkommensteuerliche Beurteilung der Realteilung von Unternehmen, in: FR 1963, S. 220.
Theis, J., Gewinnrealisierung bei Überführung von Wirtschaftsgütern eines gewerblichen Betriebes in einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, in: FR 1958, S. 21.
Theis, Winfried, Der Erbe im Einkommensteuerrecht, Köln 1962.
– Veräußerungsgewinn bei Erbauseinandersetzung? , in: DB 1963, S. 1200.
Thiel, J., Das Ausscheiden von Mitunternehmern gegen Sachabfindung, in: FR 1964, S. 146.
Veiel, O., Die Unternehmergemeinschaft im Bilanzsteuerrecht, in: StuW 1942, Sp. 350.
Viel/Bredt/Renard, Die Bewertung von Unternehmungen und Unternehmungsanteilen, 3. Aufl., Stuttgart 1970.
von der Heyden/Körner, Bilanzsteuerrecht in der Praxis, 2. Aufl., Herne-Berlin 1967.
Wall, Fritz, Grundsätzliche Erwägungen zur Handels- und Steuerbilanz, Stuttgart 1952.
Wehe, Egon, Die Inventur, in: BB 1968, S. 1375.
Weipert, Otto, Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 2. Aufl., Berlin 1950 (Früher herausgegeben von Mitgliedern des Reichsgerichts.)
Widmann, Siegfried, Die einkommensteuerlichen Folgen beim Tod des Gesellschafters einer handelsrechtlichen Personengesellschaft bei mehreren Erben, in: StuW 1968, Sp. 657.
Winckelmann, Gustav, Der Übergang des Handelsgeschäfts eines Einzelkaufmanns auf eine Mehrheit von Erben, Diss. Göttingen 1923.
Winterberg, Nochmals: Gewinnrealisierung bei Überführung von Wirtschaftsgütern eines gewerblichen Betriebes in einen anderen Gewerbebetrieb desselben Steuerpflichtigen, in: FR 1958, S. 119.
Wöhe, Günter, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 6. Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1964.
– Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band I, 2. Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1966.
Würdinger, Rudolf, Veräußerungsgewinne bei Auflösung der Erbengemeinschaft, in: StuW 1956, Sp. 107.
Zitzlaff, F., Realisierungen, in: Deutsches Steuerblatt 1939, Nr. 6, S. 211.
– Gewinnverwirklichung beim Aktientausch, in: StuW 1943, Jg. XXII, Teil I, Sp. 249.
– Von Gesellschaftern als Wohnung benutzte Wohngrundstücke der Personengesellschaft, in: StuW 1952, Sp. 315.
Zunft, Fritz, Die Übertragung sämtlicher Nachlaßgegenstände auf einen Miterben gegen Abfindung der übrigen Miterben, in: JZ 1956, S. 550.
– Unklarheiten zu § 139 HGB, in: NJW 1957, S. 1129.

RFH	vom 27.5.1931	III A	645/30	RStBl.	1931,	S. 836
RFH	vom 12.7.1933	VI A	229/32	RStBl.	1933,	S. 1081
RFH	vom 8.11.1933	VI A	1488/31	RStBl.	1934,	S. 295
RFH	vom 7.2.1934	VI A	933/32	RStBl.	1934,	S. 566
RFH	vom 14.3.1934	VI A	111/34	RStBl.	1934,	S. 810
RFH	vom 3.7.1934	I A	247/248/33	RStBl.	1934,	S. 1121
RFH	vom 14.3.1934	VI A	111/34	RStBl.	1934,	S. 810
RFH	vom 26.9.1935	VI A	687/34	RStBl.	1936,	S. 21
RFH	vom 16.12.1936	VI A	589/35	RStBl.	1937,	S. 503
RFH	vom 22.7.1938	VI	724/37	RStBl.	1938,	S. 850
RFH	vom 20.7.1938	VI	438/38	RStBl.	1938,	S. 940
RFH	vom 23.3.1938		–	RStBl.	1938,	S. 1063
RFH	vom 19.10.1938	VI	487/38	RStBl.	1938,	S. 1102
RFH	vom 4.1.1939	VI	801/38	RStBl.	1939,	S. 264
RFH	vom 5.5.1943	VI	13/43	GW-StRK II,		S. 580
RFH	com 3.5.1944	VI	11/44	RStBl.	1944,	S. 619
BFH	vom 24.10.1951	IV	233/51 U	BStBl. III	1952,	S. 5
BFH	vom 20.11.1952	II	148/52 S	BStBl. III	1953,	S. 2
BFH	vom 13.9.1955	I	246/54 U	BStBl. III	1955,	S. 320
BFH	vom 15.11.1955	V	149/55	StRK UStG § 2 Abs. 1 R 30		
BFH	vom 22.12.1955	IV	537/54 U	BStBl. III	1956,	S. 65
BFH	vom 8.10.1957	I	86/57 U	BStBl. III	1957,	S. 442
BFH	vom 6.12.1957	VI	166/56 U	BStBl. III	1958,	S. 33
BFH	vom 13.12.1957	VI	234/56 U	BStBl. III	1958,	S. 72
BFH	vom 16.12.1958	I	D 1/57 S	BStBl. III	1959,	S. 30
BFH	vom 29.1.1959	VI	240/57 U	BStBl. III	1959,	S. 154
BFH	vom 23.9.1959	II	96/56 U	BStBl. III	1960,	S. 54
BFH	vom 6.10.1959	I	115/59 U	BStBl. III	1960,	S. 2
BFH	vom 17.12.1959	IV	376/56	StRK AO § 161 R 5		
BFH	vom 8.4.1960	VI	108/59 U	BStBl. III	1960,	S. 250
BFH	vom 15.7.1960	VI	10/60 S	BStBl. III	1960,	S. 484
BFH	vom 8.9.1960	IV	43/60	StRK AO § 86 R 43 = B 1960, S. 1354		
BFH	vom 20.9.1960	I	108/60 U	BStBl. III	1960,	S. 461
BFH	vom 11.10.1960	I	175/60 U	BStBl. III	1960,	S. 492
BFH	vom 2.3.1961	IV	166/59 U	BStBl. III	1961,	S. 458
BFH	vom 11.4.1961	I	129/60 U	BStBl. III	1961,	S. 352
BFH	vom 27.7.1961	IV	295/60 U	BStBl. III	1961,	S. 514
BFH	vom 22.6.1962	VI	49/61 S	BStBl. III	1962,	S. 386
BFH	vom 26.7.1962	IV	438/60	HFR	1963,	S. 286
BFH	vom 2.10.1962	I	256/61 U	BStBl. III	1962,	S. 513
BFH	vom 29.1.1963	I	151/61 U	BStBl. III	1963,	S. 185
BFH	vom 26.7.1963	VI	334/61	BStBl. III	1963,	S. 480
BFH	vom 26.7.1963	VI	353/354/62	BStBl. III	1963,	S. 481
BFH	vom 29.11.1963	VI	244/62	HFR	1964,	S. 237
BFH	vom 9.1.1964	IV	274/63 U	BStBl. III	1964,	S. 97
BFH	vom 7.2.1964	VI	19/63 U	BStBl. III	1964,	S. 328
BFH	vom 20.8.1964	IV	40/62 U	BStBl. III	1964,	S. 504
BFH	vom 17.2.1965	I	400/62	BStBl. III	1965,	S. 354
BFH	vom 11.3.1965	IV	78/64	HFR	1965,	S. 217
BFH	vom 30.3.1965	I	243/63 U	BStBl. III	1965,	S. 380
BFH	vom 5.10.1965	I	115/63	HFR	1966,	S. 21

BFH	vom 7.10.1965	IV	346/61 U	BStBl. III 1965, S. 666
BFH	vom 15.7.1966	VI	226/64	BStBl. III 1966, S. 643
BFH	vom 22.8.1966	Gr. S.	2/66	BStBl. III 1966, S. 672
BFH	vom 16.3.1967	IV	72/65	BStBl. III 1967, S. 318
BFH	vom 22.6.1967	IV	190/63	BStBl. III 1967, S. 630

FG	Stuttgart vom 6.4.1955	I	107/65	rkr.	EFG 1965, S. 431
FG	Hannover vom 27.2.1961	IV	262/60	n.rkr.	EFG 1961, S. 444
FG	Münster vom 3.5.1968	VIa	369/65	n.rkr.	EFG 1968, S. 569

BGH	vom 17.1.1951	II ZR	16/50	BGHZ 1,65 = NJW 1951, S. 311
BGH	vom 22.1.1951	IV ZR	172/50	
BGH	vom 21.5.1955	IV ZR	7/55 (Stuttgart)	NJW 1955, S. 1227
BGH	vom 22.11.1956	II ZR	222/55	BGHZ 22,186
BGH	vom 11.5.1959	II ZR	2/58	BB 1959, S. 575
BVerfG	vom 24.1.1962	1 BvR	845/58	BStBl. I 1962, S. 500